

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

**AS ALTERAÇÕES NO ICMS-COMBUSTÍVEIS EM ANO ELEITORAL:
O IMPACTO DAS LEIS COMPLEMENTARES 192 E 194 DE 2022 PARA O
FEDERALISMO FISCAL.**

LORENNA RODRIGUES MACIEL

Rio de Janeiro

2022

LORENNA RODRIGUES MACIEL

AS ALTERAÇÕES NO ICMS-COMBUSTÍVEIS EM ANO ELEITORAL:
O IMPACTO DAS LEIS COMPLEMENTARES 192 E 194 DE 2022 PARA O
FEDERALISMO FISCAL.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Me. Daniel Mitidieri Fernandes de Oliveira.

Rio de Janeiro

2022

CIP– Catalogação na Publicação

R152a Rodrigues Maciel, Lorena
AS ALTERAÇÕES NO ICMS-COMBUSTÍVEIS EM ANO
ELEITORAL: O IMPACTO DAS LEIS COMPLEMENTARES 192 E
194 DE 2022 PARA O FEDERALISMO FISCAL. / Lorena
Rodrigues Maciel. -- Rio de Janeiro, 2022.
66 f.

Orientador: Daniel Mitidieri Fernandes de
Oliveira. .
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Federalismo fiscal. 2. federalismo
cooperativo. 3. política fiscal de combustíveis. 4.
competências tributárias. 5. ICMS. I. Mitidieri
Fernandes de Oliveira. , Daniel, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

LORENNA RODRIGUES MACIEL

AS ALTERAÇÕES NO ICMS-COMBUSTÍVEIS EM ANO ELEITORAL:
O IMPACTO DAS LEIS COMPLEMENTARES 192 E 194 DE 2022 PARA O
FEDERALISMO FISCAL.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Me. Daniel Mitidieri Fernandes de Oliveira.

Data da Aprovação:

Banca Examinadora:

Professor Me. Daniel Mitidieri Fernandes de Oliveira – Orientador

Professora Dra. Vanessa Huckleberry Portella Siqueira – Membro Interno

Professora Dra. Máira Villela Almeida – Membro Externo

Rio de Janeiro

2022

AGRADECIMENTOS

A monografia encerra a graduação. É um rito de passagem obrigatório, pelo menos, na Faculdade Nacional de Direito da UFRJ - que, aqui, chamamos carinhosamente de FND. Escrever sobre o término desse ciclo é reviver um turbilhão de memórias do que foram esses cinco anos. Então, abro o coração para agradecer aqueles que fizeram parte dessa jornada.

Primeiramente, agradeço à minha mãe, Zelia. A mulher que deu tudo de si pela minha criação solo e que me inspirou em todas as etapas da vida. A minha educação sempre foi sua prioridade, por isso, estar me formando na UFRJ é uma conquista tão dela, quanto minha. Obrigada por tudo, mas, principalmente, por ter não só me ensinado sobre, como também me preenchido de amor e autonomia.

Também agradeço ao meu pai, Alberto, que deposita toda a sua fé em mim. Seu apoio e sua confiança na minha capacidade de fazer qualquer coisa que eu queira me fazem mais forte. Conversar com ele sempre me deu a coragem de fazer as escolhas difíceis.

Além dos meus pais, não poderia deixar de fora a segunda família: os amigos.

Uma das coisas mais interessantes e desafiadoras da vida é manter amizades de anos a fio. Cada amigo vai escrever sua própria história e os caminhos, apesar de permanecerem paralelos, ganham intervalos maiores; mas, o carinho, o colo e as conversas continuam acessíveis. Por isso, agradeço aos companheiros que o Colégio Pedro II - Realengo me trouxe: Andersom, Mariana, Giulia, Thaina, Duda e Sarmiento. Obrigada pela parceria de/para uma vida inteira.

A FND também me trouxe amizades preciosas. Vivi momentos muito felizes na Moncorvo Filho, 8. Especialmente, na varandinha. Precisamente, nas mesinhas de sueca. Agradeço um pequeno grupo de pessoas incríveis, dentre tantas que tive o prazer de conhecer na faculdade.

Às minhas amigas desde o primeiro período: Ste, Juju, Julia, Bruna e Mayara. Com elas, experimentei a vida universitária. Festas, órfãos, jogos jurídicos. Desesperos pré-provas, trabalhos em grupo, chutes das matérias no SIGA. Do primeiro ao último dia de aula, do trote à formatura, essas meninas foram a minha companhia. Elas fizeram da FND uma experiência única.

Aos meus amigos do GETri-UFRJ (Grupo de Estudos Tributários), que me ajudaram a encontrar um norte nas infindáveis possibilidades que o Direito oferece. Essas foram amizades que conheci da forma mais *nerd* possível, mas que alcançaram um espaço imenso no coração. Notadamente, Paulinho e Ana Clara, a escolha na graduação ganhou ainda mais sentido depois de conhecê-los. Espero que o legado desse grupo lindo que formamos permaneça após a nossa saída.

Às minhas amigas da Nacional e do estágio: Carol, Bia e Nath. Com elas, foi inevitável expandir a convivência profissional para a vida pessoal. Meus últimos anos de graduação foram muito mais felizes na presença dessa panelinha tributarista, que se tornou uma parceria sincera em todas as áreas da vida.

À Gigi, por todas as conversas incríveis e passeios culturais pelo centro pós-aulas.

Ao Thiago, por ser tão especial, inspirador e gênio. Como diz o meme “eu e minha amiga Thiaga não nascemos para ficar loucas e, sim, para brilhar e ser estrelas na nossa cidade”. Essa amizade garantiu muitos sorrisos no meu rosto durante a graduação.

Ademais, agradeço às professoras da FND que foram minhas grandes referências femininas e acadêmicas.

Profa. Cristiane Brandão, de quem tive o prazer de ser aluna e orientanda de pesquisa e com quem aprendi sobre a importância da luta diária, no cenário jurídico, pela promoção efetiva do direito das mulheres, no país que registra o triste marco de quatro feminicídios por dia.

Profa. Vanessa Huckleberry Siqueira, de quem tive o privilégio de ser monitora e com quem pude aprender que não se promove políticas públicas sem o reconhecimento de temas caros ao direito financeiro. Esse foi um dos motivos que despertou o meu interesse por estudar orçamento público, o que, posteriormente, ensejou o tema desta monografia.

Também agradeço ao meu orientador, Prof. Daniel Mitidieri, pela disponibilidade e pela ajuda neste desafio final.

Por fim, um agradecimento especial aos meus demais familiares, por todo carinho e incentivo.

*“No fundo, no fundo,
bem lá no fundo,
a gente gostaria
de ver nossos problemas
resolvidos por decreto
a partir desta data,
aquela mágoa sem remédio
é considerada nula
e sobre ela — silêncio perpétuo
extinto por lei todo o remorso,
maldito seja quem olhar pra trás,
lá pra trás não há nada,
e nada mais
mas problemas não se resolvem,
problemas têm família grande,
e aos domingos saem todos a passear
o problema, sua senhora
e outros pequenos probleminhas”*

(Paulo Leminski)

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo examinar as mudanças trazidas na tributação do ICMS sobre os combustíveis, sem desconsiderar o contexto socioeconômico que culminou a edição das Leis Complementares 192 e 194 de 2022. Para se chegar ao cerne da questão, analisa-se o papel do federalismo fiscal cooperativo, tanto no que tange ao modelo de arrecadação dos entes federados e à repartição das receitas tributárias. Ademais, passa-se à verificação do conteúdo legal alterado pelo advento das novas leis. Nesse sentido, discute-se o regime monofásico na tributação dos combustíveis, a alíquota fixa por unidade de medida e o regime transitório para o diesel - implementados pelas disposições da Lei Complementar nº 192/2022. De igual modo, analisa-se as noções de seletividade em função da essencialidade, no que diz respeito aos combustíveis, e o modelo de compensações das perdas arrecadatórias - ambos incluídos ao ordenamento por meio da Lei Complementar nº 194/2022. Por fim, a pesquisa ilustra um breve panorama das ações em curso no Supremo Tribunal Federal que discutem a existência de inconstitucionalidades no teor normativo das referidas leis e nas possíveis ofensas à preceitos fundamentais decorrentes de sua aplicação.

Palavras-chave: Federalismo fiscal; federalismo cooperativo; política fiscal de combustíveis; competências tributárias; ICMS.

ABSTRACT

The present work aims to study the changes made in the taxation of ICMS on fuels, considering the socioeconomic context that contributed to the edition of Complementary Laws 192 and 194 of 2022. In order to reach the core point of this matter, the role of the cooperative fiscal federalism had to be analyzed both in terms of the federal entities' collection method and the distribution of tax revenues. Moreover, this study passes on to analyze the legal content that was modified by the advent of those new laws. In this sense, the single-phase taxation method for fuels, the fixed rate per unit of measurement and the transitional regime for diesel - implemented by the Complementary Law n° 192/2022 - are discussed. Likewise, the notions of the principle of selectivity are analyzed concerning the essentiality, with regard to fuels, and the model of compensation for damages - both included in the Brazilian legal system by means of the Complementary Law n° 194/2022. Finally, this study attempts to illustrate a brief overview of the ongoing lawsuits on the Federal Supreme Court that discuss the existence of unconstitutionality both in the normative content of the referred laws and concerning possible offenses to fundamental precepts resulting from their application.

Keywords: Fiscal federalism; cooperative federalism; fuel fiscal policy; tax powers; ICMS.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade
- ADO - Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
- ADPF - Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
- AGU - Advocacia Geral da União
- CEFEM - Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais
- CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
- COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- COMSEFAZ - Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal
- CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária
- CRFB - Constituição Federal de 1988
- CTN - Código Tributário Nacional
- EC - Emenda Constitucional
- EPE - Empresa de Pesquisa Energética
- FECP - Fundo de Combate à Pobreza
- FGV - Fundação Getúlio Vargas
- FPE – Fundo de Participação dos Estados
- FPM - Fundo de Participação dos Municípios
- Fundeb - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
- GLP - Gás liquefeito de petróleo
- GNV - Gás natural veicular
- ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
- IPCA - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
- IPI - Imposto sobre produtos industrializados
- IPVA - Imposto sobre propriedade de veículos automotores

ITCMD - Impostos sobre causa mortis e doação

LC - Lei Complementar

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Contribuição destinada ao Programa de Integração Social

PLP - Projeto de Lei Complementar

PMPF - Preço médio ponderado ao consumidor final

QAV - Querosene de aviação

RE - Recurso Extraordinário

SEFAZ - Secretaria de Fazenda

ST - Substituição Tributária

SUS - Sistema Único de Saúde

STF - Supremo Tribunal Federal

TSE - Tribunal Superior Eleitoral

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1. FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO E ICMS.....	14
2. ALTERAÇÕES NA POLÍTICA FISCAL DO ICMS-COMBUSTÍVEIS EM 2022.	24
2.1. LEI COMPLEMENTAR Nº 192/2022.	29
2.1.1. Regime Monofásico.	31
2.1.2. Alíquota <i>ad rem</i>	34
2.1.3. Regime transitório para o diesel e fatores de equalização.....	36
2.1.4. Demais considerações sobre a LC 192/2022.....	38
2.2. LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022.	40
2.2.1. Alíquotas <i>ad valorem</i> com base na essencialidade.....	44
2.2.2. Regime de Compensação pelas perdas arrecadatórias.	46
2.2.3. Demais considerações sobre a LC 194/2022.....	48
3. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LC 192/2022 E LC 194/2022.	50
3.1. ADI 7.164.....	50
3.2. ADPF 984.....	55
3.3. ADI 7.191.....	58
3.4. ADI 7.195.....	60
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.	62
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63

INTRODUÇÃO

O ano de 2022 foi marcado por intensa movimentação política, o que refletiu em mudanças legislativas importantes. No primeiro semestre desse ano, as consequências da pandemia de Covid-19 para as economias ao redor do planeta somadas às consequências da Guerra da Ucrânia para o preço internacional do barril do petróleo provocaram considerável aumento do valor dos combustíveis disponíveis para o consumo no Brasil. Tal cenário trouxe preocupações acerca do crescimento da inflação, com destaque para o preço dos alimentos e para o custo do abastecimento de veículos. Além disso, no mesmo exercício, seriam realizadas novas eleições para os cargos de presidente e de governadores.

Nesse contexto, o imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ICMS, ganha protagonismo no debate legislativo federal, por ser o principal imposto que incide sobre os combustíveis. A edição das Leis Complementares 192 e 194 de 2022 surge com os objetivos principais de simplificação da alta complexidade da tributação do setor e de aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade, do ponto de vista jurídico-tributário. Já do ponto de vista político-econômico, visa-se à utilização de artifícios legais para diminuir o preço dos combustíveis ao consumidor final.

A partir disso, serão analisadas as alterações na tributação dos combustíveis e as discussões perante o Supremo Tribunal Federal acerca da existência de inconstitucionalidades no texto legal. De igual modo, serão examinadas as fricções entre os entes subnacionais e a União no tocante ao federalismo fiscal cooperativo, haja vista a iminente e significativa redução da arrecadação do principal imposto dos entes estaduais.

Assim, o que se pretende com o presente trabalho é visualizar um panorama do processo de transformação da pretensa cooperação entre os diferentes níveis federativos – com vistas à materialização dos direitos sociais - para o cenário de “queda de braços” entre os Estados e a União, tendo como pano de fundo a melhor forma de contornar o fenômeno inflacionário e reduzir o valor dos combustíveis ao consumidor final em curtíssimo prazo.

1. FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO E ICMS.

A Constituição Federal de 1988 prevê, no art. 18, que “a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”. Adiante, o texto constitucional, em seu art. 24, estipula a competência concorrente da União, Estados e Distrito Federal para legislar sobre direito tributário, financeiro e orçamento. Essa é uma importante característica do modelo federativo a fim de garantir maior autonomia financeira aos entes federados estaduais e municipais.

Um pouco além, ocorre a expressa previsão constitucional, no art. 34, V, de que a União só poderia intervir na organização das finanças da unidade da Federação se essa “suspender o pagamento da dívida fundada por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior” ou “deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei”. Trata-se de clara limitação à intervenção da União nos cofres públicos estaduais e municipais, que gozam, portanto, de plena autonomia financeira sobre o produto de sua arrecadação, respeitadas as limitações infralegais.

Nesse sentido, a Constituição também repartiu as competências tributárias para os três entes da Federação, de modo a selar a autonomia financeira de cada um. Dessa forma, conforme o art. 155 da CRFB, os Estados, em específico, ficaram responsáveis pela arrecadação dos impostos sobre causa mortis e doação (ITCMD), circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e propriedade de veículos automotores (IPVA).

Destaca-se que o imposto mais expressivo para os Estados é o ICMS, que representa quase a totalidade da arrecadação. Como exemplo, segundo dados da SEFAZ-RJ, o Estado do Rio de Janeiro, em setembro/2022, realizou arrecadação geral de tributos no valor de R\$ 5.058.419.403,00, dos quais R\$ 4.197.398.611,07 advinham do ICMS¹, isto é 82, 97% do total. Se considerado o ICMS - FECF (Fundo de Combate à Pobreza), a porcentagem chega a

¹ Dados do Demonstrativo mensal da receita tributária, elaborado pela Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3AWCC42000028482>> Acesso em: 9 dez. 2022.

aproximadamente 92,62%. Percebe-se, portanto, a dependência dos Estados em relação ao imposto em questão.

Ocorre que, no modelo de federalismo brasileiro, a União exerce um papel demasiado centralizado em diversos aspectos, inclusive, fiscal. Nesse contexto, conforme dados do Conselho Nacional dos Municípios (2007, p. 77)², a carga tributária arrecadada por esfera seria de aproximadamente 58,14% advinda de tributos federais, 25,27% de impostos estaduais e 16,59%, municipais. Acerca disso, José Marcos Domingues (2007, p. 137)³ leciona que o federalismo brasileiro é historicamente centralizador na figura da União e que, apesar das tentativas da Constituição de 1988 de descentralizá-lo, “emendas desvinculadoras de recursos e a exacerbação das contribuições não compartilhadas, de duvidosa constitucionalidade, vieram a refederalizar o bolo tributário.”

Ademais, no federalismo fiscal - que Domingues (2007, p. 138)⁴ define como “o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência” - ocorrem transferências de verbas federais aos Estados e municípios, bem como repasses dos Estados para aos municípios.

Ocorre que, em que pese os repasses dos Estados aos municípios, José Roberto R. Afonso (2016, p. 8)⁵ aponta que, ao longo dos últimos anos, existe uma tendência de

²“Dos R\$ 947 bilhões de impostos e contribuições pagos pela sociedade, 58,14% ficaram nas mãos da União, 25,27% com Estados e 16,59% com municípios. A participação da União no bolo nunca foi tão elevada, o que se explica pela expansão de suas receitas bem acima do ritmo verificado nos governos subnacionais.” (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. Estudos Fiscais: Estimativas da participação dos entes da federação no bolo tributário. **Estudos Técnicos CNM**, v. 1, p. 77, 2007.)

³ DOMINGUES, José Marcos. Federalismo Fiscal Brasileiro. **Nomos**: revista do Programa de Pós-Graduação da em Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, v. 26, 2011. p. 137.

⁴*Ibid.*, p. 138.

⁵“No sistema tributário, por conta das determinações constitucionais, a União transfere aos municípios (1,8% do PIB em 2014) praticamente tanto quanto aos Estados (1,9% do produto), mas os Estados transferem uma parcela muito maior a suas prefeituras (2,4% do PIB). Nas transferências voluntárias, os municípios recebem quase 70% do repassado pelo Tesouro Nacional (0,22%). Fora isso, a própria cobrança de impostos também tem mostrado um desempenho do ISS municipal (beneficiado pela expansão dos serviços na economia moderna) melhor que o do ICMS estadual (que taxa basicamente bens industriais, os quais perdem cada vez mais espaço no PIB, e ainda sofre no Brasil de uma intensa e suicida guerra fiscal), de modo que, desde 2000, o acréscimo marginal da carga do ISS foi de 0,34% do PIB até 2014, enquanto a do ICMS mal saiu do lugar.” (AFONSO, J. R. Federalismo Fiscal Brasileiro: uma visão atualizada. **Caderno Virtual**, [S. l.], v. 1, n. 34, p. 8 2016. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/2727>. Acesso em: 8 dez. 2022.)

crescimento de arrecadação do ISS municipal e de estagnação do ICMS estadual, como fruto dos novos desenhos econômicos da modernidade.

Por sua vez, as transferências financeiras encontram previsão no texto constitucional nos artigos 157 a 162, no que tange à repartição de receitas tributárias. Por intermédio dessa prática, o constituinte objetivou concretizar o princípio da solidariedade social, que exerce importante influência na garantia da dignidade humana e nos direitos fundamentais, estabelecido o raciocínio de que o dever fundamental de pagar impostos é um pressuposto necessário para o exercício da cidadania e da liberdade. Para Marco Aurélio Greco (2005, p. 179)⁶, “isto significa – a partir de uma perspectiva do Estado Social – que não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção do patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano”.

À vista disso, a repartição constitucional de receitas tributárias preconiza a redistribuição de riquezas, não só para os indivíduos especificamente, mas, sim, levando-se em conta as desigualdades regionais. Por essa razão, Domingues (2007, p. 140)⁷ ensina que o princípio da solidariedade, diante dos fortes contrastes sociais do Brasil, impõe a redistribuição da riqueza nacional, não apenas no plano individual, orientado pela capacidade contributiva, como também na esfera sócio-política, por meio das repartições de receitas tributárias.

Ou seja, é por meio do federalismo cooperativo que a população consegue ter acesso a diferentes instâncias públicas a fim de reivindicar seus direitos fundamentais, que serão viabilizados tanto pela arrecadação tributária de competência de cada ente, quanto pela repartição intrafederativa, manifesta pela solidariedade.

A repartição constitucional obrigatória de rendas foi dividida por Gilberto Bercovici (2003, p. 164)⁸ utilizando-se de três critérios de participação. No primeiro, ocorre a participação direta na arrecadação de um tributo que não é de competência do ente que a

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 179.

⁷ DOMINGUES, *op cit*, p. 140.

⁸ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 163-164.

realiza, ou seja, o ente apenas recolhe o tributo de competência diversa, sem incorporá-lo à sua receita. No segundo caso, também há participação direta na arrecadação, porém, sobre um tributo de competência própria do ente que arrecada e que deve, por obrigação constitucional repassar uma parcela a outro ente. Por último, o autor destaca a participação por expectativa, que diz respeito à vinculação das rendas por fundos públicos e possui critérios pré-estabelecidos acerca de como acontecerá o cálculo da divisão da verba.

Em que pese o esforço constitucional quanto à descentralização das receitas para assegurar um atendimento plural aos cidadãos, a partir dos anos 90, houve um movimento de recentralização das receitas da União. Essa situação de progressiva concentração de poder do ente federal, levou, na prática, ao aumento das atribuições e responsabilidades de tarefas locais, utilizando-se recursos federais. Nesses moldes, o federalismo fiscal brasileiro não foi capaz de garantir que os entes federados pudessem prover serviços básicos, como saúde e transporte com recursos próprios, além de acirrar a subordinação a contingenciamentos verticais.

Quanto a isso, José Marcos Domingues (2007, p. 142)⁹ explica a relação da centralização arrecadatória com políticas populistas em prol da reeleição presidencial, caracterizado pelo aumento do poder político-administrativo da União. O autor exprime que esse cenário tem ocasionado “barganhas por aumento dos percentuais de composição dos fundos constitucionais de participação vertical, e pressões estaduais por amenização do centralismo tributário”.

Embora emendas constitucionais tenham passado a determinar a distribuição, aos entes subnacionais, da arrecadação de algumas contribuições - por exemplo, da CIDE-Combustíveis - a escolha do ente federal pelo aumento da cobrança de contribuições, em detrimento dos impostos, possui como um dos objetivos principais o aumento da arrecadação

⁹ “Ora, centralização rima com corrupção... Concentração rima com reeleição... Vive-se no Brasil um verdadeiro teatro do absurdo em matéria financeira e tributária. Em vez de descentralizar tarefas (o que reduziria o seu poder político administrativo), a União obteve Emendas que represaram recursos de fundos estaduais e municipais (FSE, FEF, DRU) e procurou mais recursos não compartilháveis (aumentando a carga tributária nacional, sobretudo através de contribuições). Isso tem ocasionado barganhas por aumento dos percentuais de composição dos fundos constitucionais de participação vertical, e pressões estaduais por amenização do centralismo tributário, a ponto de Emendas Constitucionais terem determinado distribuições aos Estados da arrecadação da CIDE-combustíveis - com isso, a União perde recursos pré-destinados a servir de instrumento de sua ação privativa de intervenção na economia, (art. 149 c.c 177). (...) Trocando em miúdos: um verdadeiro samba-doido de Estanislau Ponte Preta! (DOMINGUES, *op. cit.*, p. 142)

sem a vinculação de reparti-la aos com os demais entes da maneira que a constituição previu. Isto é, trata-se de manobra para que a União distribua essa quantia, dispensando a rigidez orçamentária da repartição de receitas proveniente dos impostos, que, por sua vez, passam a ser remodelados como contribuições, apenas com outros nomes e roupagens,

Como explica Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 171)¹⁰ a rigidez da Constituição quanto a instituição dos impostos leva os entes a instituírem “impostos” sem essa denominação, como se esses artifícios pudessem mudar sua natureza, de modo que a União “evita reconhecer que um tributo tem a natureza de imposto, já que esta espécie tributária a obriga a repartir os recursos arrecadados com Estados e Municípios, além de submeter-se a diversas restrições constitucionais”.

Ao revés dos artifícios pelo não compartilhamento da arrecadação, a repartição de receitas prevista constitucionalmente pode ser entendida à luz de três princípios - do benefício, da compensação fiscal e da distribuição centralizada - conforme leciona José Maurício Conti (2001, p. 28)¹¹. *A priori*, destaca-se que esse autor entende o federalismo fiscal nada mais é do que a organização do Estado do ponto de vista financeiro, levando-se em conta “qual é o tipo de federação adotado, qual é o grau de autonomia dos seus membros, as incumbências que lhe são atribuídas e, fundamentalmente, a forma pela qual serão financiadas”

Nesse sentido, pelo princípio do benefício, considera-se o alcance territorial da população beneficiada pelo serviço público, por exemplo, “segurança nacional é prestada pela União, enquanto a coleta de lixo é naturalmente serviço prestado pelos municípios” (MASCARENHAS, 2020, p. 4)¹². Em segundo plano, com base no princípio da compensação fiscal, deve-se buscar amenizar as anomalias condicionadas pelas particularidades locais, recompensando-o por meio de mecanismos de extrafiscalidade - como ocorre com o repasse do “ICMS ecológico” aos municípios que atendam os critérios de preservação ambiental dispostos nas leis estaduais. Por último, tem-se o princípio da distribuição centralizada, a

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 171.

¹¹ CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 28.

¹² MASCARENHAS, Caio Gama. **Notas sobre federalismo fiscal, federalismo competitivo e constituição financeira no Brasil**. Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ, Rio de Janeiro, v. 3 n. 3, set./dez. 2020. Disponível em: <<https://revistaeletronica.pge.rj.gov.br/index.php/pge/article/download/267/223>> . Acesso em: 09 dez. 2022.

partir do qual a concentração de renda da União se justificaria apenas para assegurar a eficácia de medidas de redistribuição da própria renda arrecadada.

Esses pontos são relevantes para a melhor compreensão de um elemento central no debate sobre federalismo: o grau necessário de descentralização político-administrativa do Estado, tendo em vista a otimização dos recursos. Sendo assim, a descentralização permite o fornecimento de serviços públicos adequados às necessidades locais, por meio de uma alocação eficiente de recursos, além de aproximar os cidadãos das decisões governamentais e promover, em última instância, o fortalecimento da participação democrática. Por essa razão, a Constituição Federal, no art. 159, estabeleceu os Fundos de Participação dos Estados e Municípios (FPE e FPM).

Porém, um desvirtuamento do federalismo cooperativo, comprometido com a solidariedade, pode transformá-lo no chamado federalismo competitivo, regulado por regras de um “livre mercado político-eleitoral”, como se os entes federados prestassem serviços a consumidores e não a cidadãos. Assim, os governos estaduais teriam liberdade para competir entre si, enquanto o governo federal deveria refrear suas intervenções políticas, configurando-se, portanto, um mercado fiscal.

No caso brasileiro, o exemplo mais próximo da materialização do federalismo competitivo é a guerra fiscal entre os Estados, que consiste na renúncia de receitas tributárias próprias a fim de estimular determinados investimentos e atrair setores econômicos, por meio de concessões e benefícios fiscais. Ocorre que, a estrutura federativa nacional, calcada na rigidez das transferências financeiras, consegue restringir tal modelo em alguma medida, como explica Mascarenhas (2020, p. 12)¹³.

¹³ “O modelo de federalismo competitivo é aplicável ao Brasil? Se a estrutura federativa brasileira for analisada de forma ampla, defende-se de forma categórica que tal sistema não se aproxima do ideal de federalismo competitivo. Isto em razão do caráter centralizado da nossa federação em vários aspectos: nas finanças intergovernamentais, pois há uma presença muito intensa de transferências e fundos no nosso ordenamento (FPE, FPM, FUNDEB, financiamento do SUS, FDNE, cotas de ICMS, transferências voluntárias etc.); na legislação, visto que há amplo rol de competências privativas da União (art. 22 da CF) e predominância desta nas competências concorrentes (§4º do art. 24 da CF); na capacidade de endividamento público, porquanto os entes subnacionais encontram inúmeras restrições constitucionais (art. 52 da CF - autorização do Senado para endividamento interno e externo) e infraconstitucionais (Lei de Responsabilidade Fiscal) para o endividamento.” (*Ibid.*, p. 12)

Ainda assim, é inegável o reconhecimento de que a problemática guerra fiscal acirra as desigualdades regionais e oferece tratamento favorecidos aos Estados mais ricos, sem estabelecer políticas que estimulem o desenvolvimento nacional, isto é, sem compromisso com o princípio da solidariedade social e com a justiça fiscal. Além disso, provoca-se um desvirtuamento do que seria a livre concorrência, já que ao proporcionar indevido favorecimento tributário a determinados agentes econômicos, no reequilíbrio de contas, gera-se maior ônus tributário para outros setores de contribuintes ou, ainda, para contribuintes do mesmo setor que se estabeleceram em outros locais.

Dessa forma, a guerra fiscal provoca o acirramento das desigualdades socioeconômicas, ao concentrar os incentivos em itens que não compõe a cesta básica da população mais pobre, em um sistema que tributa mais o consumo do que a renda (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018, p. 997)¹⁴.

Nesse contexto, alguns autores apontam que a guerra fiscal pode ser entendida como uma distorção das previsões constitucionais, diante das inconsistências da descentralização das receitas tributárias brasileiras. Isso porque o estímulo à tributação das contribuições, em detrimento do interesse na arrecadação de impostos – sujeitos à repartição – pela União, causaram maior dependência dos entes subnacionais às transferências voluntárias, as quais “são utilizadas como verdadeira moeda política, desestimulando a eficiência fiscal dos entes e representando ameaça à autonomia destes” além de demonstrar “sinais de esgotamento do chamado pacto federativo, como forma de contornar a dificuldade arrecadatória e atração de investimento” (MOSQUERA; VALDO, 2020, p. 654)¹⁵

¹⁴ Essa prática tem por consequência uma diminuição da receita tributária estadual (PRADO, 1999), especialmente depois que todos os Estados passaram a conceder incentivos fiscais, como reação aos incentivos iniciais (MELLO, 2007). Ela ainda desarranja a competitividade interna, ao fazer com que produtos iguais tenham custos, lucros e preços diferentes, constituindo na forma mais grave de intervencionismo estatal na livre concorrência. Até mesmo a iniquidade tributária, que decorre de um sistema que tributa muito mais o consumo do que a renda em um país muito desigual, também é agravada pela guerra fiscal do ICMS, já que concentra incentivos em bens que não compõe a cesta básica da população mais pobre – como é o caso típico dos automóveis, uma das indústrias mais incentivadas pelos Estados. (AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco. **ICMS: crise federativa e obsolescência**. Revista Direito GV. São Paulo, v. 14 n. 3, set./dez. 2018. p. 997)

¹⁵ MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. **Modulação dos Efeitos e Guerra Fiscal: uma Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 651-694. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. p. 654.

A respeito das distorções causadas pela guerra fiscal no propósito constitucional da repartição de receitas, em 2012, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Gilmar Mendes, apresentou a Proposta de Súmula Vinculante nº 69¹⁶, dotada do seguinte verbete: qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. Em que pese a proposta não ter adquirido caráter vinculante, a jurisprudência da Suprema Corte se manteve pacífica em reproduzir o entendimento acerca da necessidade de aprovação do benefício fiscal pelo CONFAZ, muito embora a ausência de edição sumular não tenha garantido o caráter *erga omnes*, ensejando a repetitiva judicialização.

Diante dos impasses, com intuito de oferecer uma solução política a essa questão, o Congresso Nacional, finalmente, por meio da Lei Complementar 160/2017, estipulou uma nova regra de que os benefícios fiscais só poderiam ser concedidos quando aprovados no CONFAZ por no mínimo $\frac{2}{3}$ das unidades federadas e alcançado pelo menos $\frac{1}{3}$ dos Estados de cada uma das cinco regiões do país¹⁷.

Porém, apesar dos esforços no combate à guerra fiscal, a arrecadação do ICMS continua a enfrentar desafios que agravam ainda mais a crise financeira e fiscal dos Estados e comprometem o equilíbrio federativo. Nesse sentido, Afonso, Lukic e Castro (2018, p. 990)¹⁸ apontam que, mesmo com o aumento das alíquotas e das hipóteses de incidência, o que se observa é um declínio no montante arrecadado condizente ao ICMS na carga tributária

¹⁶ BRASIL, STF. PSV 69. Rel. Min. Presidente. Edital de proposta publicado em 23 abr. 2012.

¹⁷ Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º desta Lei Complementar poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I - 2/3 (dois terços) das unidades federadas; e

II - 1/3 (um terço) das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 (cinco) regiões do País.

(BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.)

¹⁸ O ICM (antiga versão do ICMS), que não alcançava petróleo, gás e combustíveis, energia elétrica, minerais e serviços de comunicações e transportes, e tinha uma alíquota genérica de 17%, arrecadou em 1968 o equivalente a 7,28% do produto interno bruto (PIB), e gerou sozinho 31% da carga tributária bruta global. Ampliado pela Constituição de 1988 com novas, sólidas e crescentes bases de cálculo (combustíveis, energia elétrica e comunicações) e submetido a alíquotas internas diversificadas e muito maiores (de até 25% ou 30%), o ICMS arrecadou em 2017 o equivalente a 6,79% do PIB, e respondeu por 20% da mesma carga nacional. Logo, mais de quatro décadas depois de criado o ICM, com base mais ampla e maiores alíquotas, o ICMS passou a arrecadar relativamente menos na economia brasileira. Essa evolução do ICM/ICMS contribuiu sensivelmente para uma trajetória de desequilíbrio no federalismo fiscal brasileiro: o peso relativo dos Estados na divisão da receita tributária nacional passou a ser cada vez menos relevante. (AFONSO; LUKIC; CASTRO, *op. Cit.*, p. 990)

nacional e no PIB, o que ensejaria um desequilíbrio no federalismo fiscal brasileiro, considerando a menor participação dos Estados na divisão da receita tributária nacional.

Um dos aspectos que influenciam a diminuição da arrecadação estadual são as mudanças tecnológicas no setor de comunicação, com a substituição dos serviços de telefonia tradicionais por aplicativos que realizam chamadas - inclusive mais sofisticadas, como as ligações com vídeo. Por certo, a mudança de comportamento trouxe impactos no recolhimento do ICMS sobre os serviços de comunicação, que caiu de 10,4% do total de ICMS arrecadado em 2000, para 7,8% em 2017 (AFONSO; LUKIC; CASTRO, 2018, p. 991)¹⁹.

Outro ponto adverso é o conceito de mercadoria, cuja circulação enseja o fato gerador do ICMS, ser entendido, em linhas gerais, como bem corpóreo, uma vez que há uma tendência da economia moderna em substituir mercadorias por serviços personalizados. Um exemplo pode ser extraído do julgamento acerca da tributação incidente sobre os *softwares*. Nessa oportunidade, o STF decidiu nas ADIs 5.659/MG e 1.945/MT²⁰ que o imposto devido não seria mais ICMS em nenhuma hipótese, mas o ISS municipal, em razão de a intangibilidade dos bens no ambiente virtual permitir personalizações e atualizações e, dessa forma, possibilitar que ocorram obrigações de fazer e não apenas obrigação de dar.

Além disso, no cenário de mudança de arrecadação de ICMS, merece destaque sua incidência sobre os combustíveis. Em relação a esse setor, Afonso, Lukic e Castro (2018, p. 1000)²¹ denotam que “os combustíveis são a base mais importante do imposto, gerando 16,5% do ICMS nacional. Esta base ainda apresenta razoável discrepância entre unidades da federação, pois, se responde por apenas 11,0% em São Paulo e 11,0% no Rio de Janeiro, chega a 32,0% no Amapá”.

Ocorre que as recentes Leis Complementares 192 e 194 de 2022, estabeleceram alterações relevantes na tributação do ICMS sobre combustíveis, motivadas por questões econômicas e políticas em um ano eleitoral. Dessa forma, a autonomia financeira dos Estados

¹⁹ *Ibid.*, p. 991.

²⁰ BRASIL. STF. ADI 5.659. Relator Min. Dias Toffoli. Julgado em: 24/02/2021. DJe: 20/05/2021.

²¹ (AFONSO; LUKIC; CASTRO, *op. Cit.*, p. 1000)

passa a lidar com mais um desafio, vez que já comprometida pela centralização do federalismo fiscal brasileiro na figura da União, bem como, pela progressiva perda de espaço da arrecadação do ICMS em razão das mudanças provocadas pela economia moderna. Diante disso, analisaremos no próximo capítulo os impactos, para os Estados, da política fiscal de combustíveis com o advento das referidas leis.

2. ALTERAÇÕES NA POLÍTICA FISCAL DO ICMS-COMBUSTÍVEIS EM 2022.

Em 25 de maio de 2022, o Ministro das Comunicações, Fábio Faria, concedeu entrevista ao jornal Folha de São Paulo²², na qual afirmou que “o que ainda está segurando [a reeleição] é o preço dos combustíveis, mas mesmo assim ele [presidente] está crescendo” e completa “se não tivesse a guerra da Ucrânia com a Rússia e não tivesse tido esse crescimento da inflação, dos combustíveis, preço dos alimentos, ele já estava lá na frente, disparado. Ele vai ganhar, mesmo com isso.”

Os esforços despendidos na política fiscal de combustível no ano eleitoral possuem objetivos muito maiores do que realizar um aceno para classe média, taxistas e motoristas de aplicativo - que passaram a abastecer seus carros em valores bem elevados - ou ainda para a classe de caminhoneiros - que, quando reunidos em greve, conseguem, literalmente, bloquear o país e o crescimento do PIB – as finalidades, como ponderou o Ministro das Comunicações, aproximam-se da íntima relação do preço dos combustíveis com a inflação e o preço dos alimentos, de modo a influenciar a vida de todos os brasileiros, possuidores ou não de automóveis.

Isso ocorre porque a inflação brasileira possui como importante índice o IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo), que monitora a variação de preços dos produtos que compõem a cesta básica de consumo, o que inclui, por exemplo, alimentação, habitação, saúde e transportes. Desse modo, o preço dos combustíveis influencia no cálculo inflacionário, já que só o valor da gasolina representa cerca de 6% do IPCA²³.

²² MATTOSO, Camila. HOLANDA, Marianna. WIZIACK, Julio. O que está segurando crescimento de Bolsonaro é o preço dos combustíveis, diz Fábio Faria. **Folha de São Paulo**, 28 de maio de 2022. Caderno Mercado. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/05/o-que-esta-segurando-crescimento-de-bolsonaro-e-o-preco-dos-combustiveis-diz-fabio-faria.shtml>> Acesso em: 9 dez. 2022.

²³ “Os níveis de preços do setor energético e o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) — um dos principais indicadores para acompanhamento da inflação na economia brasileira — estão, em parte, correlacionados. Isso ocorre em virtude de os combustíveis serem importantes insumos dentro da economia. Com o aumento dos custos desses insumos, o custo dos produtos finais também tende a subir. Entretanto, nem todos os combustíveis impactam o Índice de Preços do mesmo modo. A gasolina e a energia elétrica residencial têm um peso quase três vezes maior do que os outros insumos analisados. Além disso, devido à pandemia, de 2020 para 2021 observa-se um aumento considerável da inflação sobre os combustíveis; como consequência, a reta do IPCA aumenta sua inclinação.” (INSTITUTO BRASILEIRO DE PETRÓLEO E GÁS. **Impacto do preço dos combustíveis e eletricidade na inflação**. Caderno Economia. Disponível em: <<https://www.ibp.org.br/observatorio-do-setor/snapshots/impacto-dos-combustiveis-na-inflacao>> Acesso em: 9 dez. 2022.)

O diesel, por sua vez, é um combustível muito utilizado no transporte de cargas e de passageiros, assim, seu preço funciona como um indicador oculto na inflação. Em outras palavras, o preço do diesel influencia, por exemplo, o preço das tarifas de transportes coletivos. Da mesma maneira, o aumento do valor no abastecimento de diesel dos caminhões interfere no valor dos alimentos e demais itens de consumo, que passam a ter uma logística mais onerosa, considerando a dependência da malha rodoviária no Brasil.

Para fins de contextualização, entre junho de 2021 e junho de 2022, o preço do litro do diesel sofreu aumento de 57% e o litro da gasolina encareceu aproximadamente 30%²⁴. Ainda assim, a Petrobrás, em 17.06.2022²⁵, informou que seria realizado reajuste de 5,2% e de 14,2% no preço médio da gasolina e do diesel, respectivamente, o que levou o Presidente da República a alegar que, nessa medida, haveria “interesse político para atingir o governo federal²⁶”.

A bem da verdade, o preço dos combustíveis, que sempre esteve relacionado ao contexto geopolítico, viu-se diante de uma conjuntura global muito fragilizada pela pandemia de Covid-19. A nota técnica da EPE (Empresa de Pesquisa Energética) vinculada ao Ministério de Minas e Energia, previu, ainda em 2020, um cenário de grande queda arrecadatária nesse setor, de cerca de 54 bilhões até 2022²⁷.

²⁴ BARRETO, Elis. Em um ano, aumento no preço do diesel superou reajustes no piso mínimo do frete de carga. **CNN Brasil**, 20 de junho de 2022. Caderno Business. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/em-um-ano-aumento-no-preco-do-diesel-superou-reajustes-no-piso-minimo-do-frete-de-carga/>> Acesso em: 09 dez. 2022.

²⁵ PAMPLONA, Nicole. Petrobras aumenta gasolina em 5,2% e diesel em 14,2%. **Folha de São Paulo**, 17 de junho de 2022. Caderno Mercado. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/06/petrobras-aumenta-gasolina-em-52-e-diesel-em-142.shtml>> Acesso em: 9 dez. 2022.

²⁶ Comentário realizado em *live* nas redes sociais, em 16.06.2022. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=e3MHui4hgEY>> Acesso em: 9 dez. 2022.

²⁷ No que tange à arrecadação de tributos com a comercialização de combustíveis, estima-se que as perdas poderão potencialmente alcançar R\$ 54 bilhões de forma agregada ao longo de todo o período analisado. Desse montante, os tributos de responsabilidade federal respondem por até R\$ 18 bilhões, enquanto os de responsabilidade estadual podem atingir R\$ 36 bilhões. Destaca-se que a recuperação arrecadatária desses tributos só ultrapassará o valor de 2019 na trajetória Atlas, e apenas em 2022. A maior perda projetada dentre os combustíveis é a da gasolina C, que pode chegar a R\$ 39 bilhões no acumulado entre 2020 e 2022. (EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA. **Impactos da pandemia de Covid-19 no mercado brasileiro de combustíveis**. Nota técnica. 02 de junho de 2022. Disponível em: <https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-485/NT-DPG-SDB-2020-02_Impactos_da_COVID-19_no_mercado_brasileiro_de_combustiveis.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2022.)

Com a retomada gradual da atividade econômica proporcionada pelo avanço da vacinação no mundo e pela redução do número de infecções pelos vírus da Covid-19, um novo acontecimento no cenário mundial trouxe a crise dos combustíveis à tona mais uma vez. A Guerra da Ucrânia encareceu o barril de petróleo, uma vez que a Rússia, segunda maior produtora e exportadora de petróleo do mundo, passou a sofrer sanções dos Estados Unidos e da União Europeia, o que reduziu a quantidade desse produto e seus derivados no mercado internacional, e, conseqüentemente, elevou os preços do setor e de toda cadeia produtiva sob sua influência.

Além disso, desde 2016, o preço interno do petróleo passou a ser atrelado ao valor do produto do mercado internacional e, portanto, à flutuação do dólar, em observação às políticas de paridade internacional, a fim de que empresas pudessem importar combustíveis para competir com os derivados produzidos pela Petrobras, já que o refino nacional não conseguiria atender toda a demanda da população do país. Esse foi mais um importante fator para que o consumidor brasileiro sentisse ainda mais a crise global ocasionada pela alta do dólar, decorrente da pandemia e da guerra.

Como explica Sakalem (2022, p. 469)²⁸, no contexto de liberdade de preços, com valores que acompanham o mercado internacional e com regras tributárias diferentes das brasileiras, é possível perceber o aumento do preço do internacional do barril de petróleo em quase 70% no período de um ano, o que, certamente, seria sentido no preço do combustível “na bomba”.

Nessa atmosfera, em março de 2022, o banco BTG Pactual contratou um levantamento²⁹ - registrado no TSE (Tribunal Superior Eleitoral) sob o protocolo BR-09630/2022 - para entender o que ou quem poderia ser considerado responsável pela alta dos

²⁸ “Especificamente no Brasil, a produção nacional concorre, dentro do cenário de liberdade de preços, com os importadores de combustíveis, cujos valores acompanham o mercado internacional, que é regido por regras tributárias diferentes das brasileiras. A influência do custo dos tributos, especialmente o do ICMS no custo dos combustíveis ao consumidor toma como ponto de partida a composição do preço da gasolina na bomba. Estudos disponibilizados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, através do "Ipeadata", demonstram que o preço do barril do petróleo negociado no mundo, em dólares americanos aumentou de US\$ 67,53 em 10/03/2021 para US\$ 114,54 em 10/03/2022, um aumento de quase 70%, e que influencia diretamente os valores praticados no Brasil.” (SAKALEM, Priscila Haidar. O impacto do ICMS sobre o preço dos combustíveis derivados de petróleo: o momento pós pandemia e a LC 192/2022. In: ALVES, Fábio Silva *et al.* (org.). **O hoje e o amanhã na tributação dos combustíveis**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 469 – 470.)

²⁹ FSB PESQUISA. Pesquisa de Opinião Eleições 2022 – Presidente 1ª rodada, de 21 de março de 2022 Disponível em: <<https://static.btgpactual.com/media/pesquisa-btg-fsb-21mar2022.pdf>>. Acesso em: 9 dez. 2022.

preços dos combustíveis, na visão dos brasileiros. Em busca de culpados, os principais resultados foram: 29% responsabilizaram o governo federal; 22%, a política de preços da Petrobras; 21%, os governadores, em decorrência do ICMS; 18%, o aumento do preço do petróleo, em razão da guerra na Ucrânia; e 5% culpam todos os fatores anteriores.

Isto posto, uma série de medidas foi tomada pelo governo federal a fim de abrandar a opinião popular acerca do preço dos combustíveis.

Assim, adveio a Lei Complementar 192/22, que zerou, até o fim do ano, as alíquotas referentes à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre as operações que envolvam gasolina e suas correntes (CIDE-Combustíveis) e às contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, incidentes sobre gasolina, etanol anidro e gás natural veicular (GNV)³⁰. Em relação ao ICMS, a lei estabeleceu o regime monofásico aplicável à gasolina, etanol, anidro, diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo (GLP); bem como estabeleceu uma alíquota uniforme *ad rem*, isto é, com um preço fixo em reais por litro, no lugar da alíquota *ad valorem*, por meio da qual incidia um percentual sobre o preço médio estimado do produto³¹.

Além disso, foi sancionada a Lei Complementar 194/2022, que, tendo como norte o princípio da essencialidade, determinou que incidiria, sobre bens e serviços relacionados aos combustíveis, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo, a alíquota do piso do ICMS, qual seja entre 17% e 18%. Outro ponto, que foi incorporado à lei após a derrubada do veto presidencial, é que a perda de arrecadação de ICMS seria compensada pela União, na modalidade de refinanciamento de dívidas que os Estados possuísem com o ente federal.

³⁰ LC nº 192/2022: Art. 9º As alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam os incisos II e III do caput do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, os incisos II, III e IV do caput do art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os arts. 3º e 4º da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, ficam reduzidas a 0 (zero) até 31 de dezembro de 2022, garantida às pessoas jurídicas da cadeia, incluído o adquirente final, a manutenção dos créditos vinculados.

(BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 10 de março de 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.)

³¹ LC nº 192/2022: Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte: (...)

V - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto;
b) serão específicas (*ad rem*), por unidade de medida adotada, nos termos do § 4º do art. 155 da Constituição Federal; e
c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal. (*Ibid.*)

Somado à promulgação das novas leis, cabe mencionar a redução da arrecadação de IPI em 2022, por meio de sucessivos decretos, que, portanto, diminuíram os repasses das transferências constitucionais obrigatórias. Ainda, cita-se a Emenda Constitucional 123, que, dentre outros provimentos, forneceu (i) auxílio-gás, (ii) “auxílio-caminhoneiro” de R\$ 1.000,00, (iii) “auxílio-taxista” e (iv) auxílio financeiro aos Estados que outorgassem crédito de ICMS a produtores ou distribuidores de etanol hidratado³². Assim, verifica-se que o chamado “pacote de bondades” também guarda relação com a política fiscal de combustíveis no ano eleitoral.

Dessa forma, a fim de analisar o cenário de mudança de arrecadação de ICMS, por iniciativa da União, e as suas consequências no federalismo fiscal, o presente trabalho se aterá a examinar as Leis Complementares 192 e 194 adiante.

³² EC nº 123: Art. 5º Observado o disposto no art. 120 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a União, como únicas e exclusivas medidas a que se refere o parágrafo único do referido dispositivo, excluída a possibilidade de adoção de quaisquer outras: (...)

II - assegurará às famílias beneficiadas pelo auxílio Gás dos Brasileiros, de que trata a Lei nº 14.237, de 19 de novembro de 2021, a cada bimestre, entre 1º de julho e 31 de dezembro de 2022, valor monetário correspondente a 1 (uma) parcela extraordinária adicional de 50% (cinquenta por cento) da média do preço nacional de referência do botijão de 13 kg (treze quilogramas) de gás liquefeito de petróleo (GLP), estabelecido pelo Sistema de Levantamento de Preços (SLP) da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), nos 6 (seis) meses anteriores, até o limite de R\$ 1.050.000.000,00 (um bilhão e cinquenta milhões de reais), incluídos os valores essencialmente necessários para a implementação do benefício, vedado o uso para qualquer tipo de publicidade institucional;

III - concederá, entre 1º de julho e 31 de dezembro de 2022, aos Transportadores Autônomos de Cargas devidamente cadastrados no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas (RNTRC) até a data de 31 de maio de 2022, auxílio de R\$ 1.000,00 (mil reais) mensais, até o limite de R\$ 5.400.000.000,00 (cinco bilhões e quatrocentos milhões de reais); (...)

V - entregará na forma de auxílio financeiro o valor de até R\$ 3.800.000.000,00 (três bilhões e oitocentos milhões de reais), em 5 (cinco) parcelas mensais no valor de até R\$ 760.000.000,00 (setecentos e sessenta milhões de reais) cada uma, de agosto a dezembro de 2022, exclusivamente para os Estados e o Distrito Federal que outorgarem créditos tributários do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) aos produtores ou distribuidores de etanol hidratado em seu território, em montante equivalente ao valor recebido;

VI - concederá, entre 1º de julho e 31 de dezembro de 2022, aos motoristas de táxi devidamente registrados até 31 de maio de 2022, auxílio até o limite de R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais).

(BRASIL. Emenda Constitucional nº 123, de 14 de julho de 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc123.htm> Acesso em: 9 dez. 2022)

2.1. LEI COMPLEMENTAR Nº 192/2022.

A tributação de combustíveis, em um primeiro momento, foi regulada pelo Decreto-Lei 2.615/40, que criou um imposto único, de competência da União, com alíquota uniforme e *ad rem* em todo o território e isentou os combustíveis de qualquer outro imposto estadual ou municipal³³.

Com a Constituição de 1988, a tributação sobre os combustíveis passou a ser de competência dos Estados e do Distrito Federal, incidindo, portanto, o ICMS sobre a circulação dessa mercadoria, conforme se extrai do art. 155, §3º da CRFB³⁴:

Isto é, a constituição determinou que só incidiriam sobre os combustíveis os impostos: ICMS - estadual - o imposto de importação e o imposto de exportação - federais. Muito embora, a União tenha disciplinado contribuições que passaram a fazer parte desse setor, como o PIS, a COFINS e a CIDE.

Nesse sentido, o ICMS passou a incidir nas etapas de refino, distribuição e revenda dos combustíveis líquidos derivados do petróleo, revelando-se um imposto plurifásico. No entanto, a Emenda Constitucional 33/2001 incluiu a alínea *h* ao art. 155, XII, segundo a qual caberia a lei complementar “definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade”, sem que houvesse desrespeito à imunidade das operações de circulação interestadual de petróleo e derivados (art. 155, X, *b*). Além disso, a EC 33/01 definiu que as alíquotas do ICMS-combustíveis seriam “uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto” (art. 155, § 4º, *a*).

³³ Art. 1º Os combustíveis e lubrificantes líquidos minerais, importados ou produzidos no país, ficam sujeitos a um imposto único, federal, cobrado sob a forma de direitos de importação para consumo, quando de procedência estrangeira, e de imposto de consumo, quando produzidos no país. (...)

Art. 2º As mercadorias referidas no art. 1º ficam isentas de impostos e taxas estaduais e municipais, de qualquer natureza, que, direta ou indiretamente, incidam sobre a sua produção e o seu comércio, a sua distribuição, o seu transporte e o seu consumo. (BRASIL. Decreto-Lei nº 2.615, de 21 set. de 1940. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del2615.htm> Acesso em: 9 dez. 2022.)

³⁴ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(…)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (BRASIL. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 9 dez. 2022)

Contudo, a lei complementar que disciplinaria os combustíveis sobre os quais seria instituído o regime monofásico ficou adormecida por 21 anos. Diante da omissão legislativa, a regulamentação ficou por conta do Convênio ICMS nº 110/2007, que estabeleceu a substituição tributária no regime plurifásico e, resumidamente, com duas parcelas distintas: a da refinaria, em que o imposto *ad valorem* (percentual) incide sobre o preço de faturamento do combustível; e a do ICMS-ST, incidente sobre os preços de distribuição ou sobre uma base de cálculo presumida, denominada “preço médio ponderado ao consumidor final, “PMPF” (SAKALEM, 2022, p. 463)³⁵.

Ocorre que a tributação do ICMS sobre os combustíveis é dotada de uma série de complexidades. Nesse sentido, a plurifasia do imposto - ou seja, sua incidência em diferentes etapas, ainda que com a utilização da substituição tributária – e a multiplicidade de alíquotas, são encaradas por muitos como poderosas vilãs na batalha pela simplificação tributária³⁶.

Dessa forma, em setembro de 2021, depois de 20 anos de ausência legislativa para disciplinar as normas gerais do art. 155, XII, *h*, da CRFB, a Advocacia Geral da União (AGU) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 68, para requerer a edição da lei complementar no prazo de 120 dias, na qual seriam definidos os combustíveis e lubrificantes sujeitos ao ICMS monofásico, bem como o atendimento à uniformidade de alíquota nacional no setor, nos moldes do que previu o constituinte derivado.

O remédio constitucional, no entanto, foi julgado prejudicado e extinto sem resolução de mérito³⁷, ante a edição da Lei Complementar 192/2022, aprovada no Senado Federal, em

³⁵ “O ICMS sob esta dinâmica (...) possui duas parcelas distintas, (i) a parcela própria da refinaria, cuja alíquota *ad valorem* incide sobre o preço de faturamento do combustível, aí adicionados os elementos constantes da Nota Fiscal, como os custos de transporte e encargos financeiros, e (ii) a parcela do ICMS-ST, devida em razão das etapas posteriores da cadeia, quais sejam as atividades de distribuição e revenda, igualmente sobre a qual incide uma alíquota *ad valorem*. Na ausência dos exatos preços de distribuição, os Estados se valem de ficções jurídicas, calculadas com base em uma margem de lucro presumida e definidas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - “Confaz”, o denominado “preço médio ponderado ao consumidor final” ou simplesmente, PMPF”, sobre esta base de cálculo fictícia incidirá, a depender do estado de destino e do derivado do petróleo, uma alíquota distinta.” (SAKALEM, *op. cit.*, p. 463)

³⁶ É ver a analogia de Octávio Carneiro Corrêa: “A tributação dos combustíveis pelo ICMS consegue ser ainda mais complexa do que o já complexo sistema tributário brasileiro. Para os entusiastas do mundo dos games, é como se estivéssemos lutando com um inimigo na fase final que, por conta de um “bug” do próprio jogo, ninguém consegue superar e “finalizar” a partida”. (CORRÊA, Octávio Carneiro. A nova sistemática do ICMS-Combustível regulamentada pela Lei Complementar nº 192/22. In: ALVES, Fábio Silva *et al.* (org.). **O hoje e o amanhã na tributação dos combustíveis**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 429)

³⁷ BRASIL, STF. ADO nº 68. Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 14/03/2022, DJe 16/03/2022.

10.03.2022, e na Câmara dos Deputados, um dia depois, em 11.03.2022, passando a incorporar o ordenamento jurídico nessa mesma data.

Para compreender as controvérsias trazidas ao federalismo fiscal pela nova lei, analisaremos adiante três principais pontos: o regime monofásico, a alíquota uniforme *ad rem* e a tributação especial do diesel.

2.1.1. Regime Monofásico.

Como visto, até a regulamentação da Lei Complementar 192/2022, o ICMS-combustíveis era plurifásico e incidia, em linhas gerais, sobre três etapas: refino, distribuição e revenda. Isto é, havia uma incidência na fase *midstream* (transformação das matérias-primas em combustíveis) e duas na *downstream* (transporte, distribuição e comercialização dos derivados)³⁸.

Nesse sentido, estabeleceu-se que o regime de substituição tributária recairia sobre a fase *midstream*, ou seja, sobre as refinarias, responsáveis, portanto, por recolher o imposto das demais etapas de acordo com o preço de venda ao consumidor final (PMPF), divulgados em Atos Cotepe do CONFAZ, quinzenalmente. Ao se estabelecer um substituto tributário, objetiva-se “facilitar a fiscalização e recolhimento do ICMS na cadeia e a repartição do tributo entre os entes federativos para as unidades federativas de destino, criando-se uma disciplina mais homogênea (...) e reduzindo as aberturas para guerra fiscal” (MONTEIRO; MOREIRA, 2022, p. 37)³⁹.

³⁸É ver a explicação de Sakalem (2022, p. 459): “I. A fase Upstream, que se caracteriza pelas atividades de busca, identificação e localização das fontes de petróleo, e ainda o transporte deste óleo extraído até as refinarias, onde será processado. Resumindo, são as atividades de exploração, perfuração e extração.
II. A fase Midstream, que é aquela em que as matérias-primas (hidrocarbonetos) são transformadas em produtos prontos para uso específico (gasolina, diesel, querosene, GLP, nafta, óleo lubrificante. etc.) e revelam-se atividades relativas ao refino; e
III. A fase Downstream, que é a fase logística, em que ocorre o transporte dos produtos da refinaria até os locais de consumo, e se consubstancia no transporte, na distribuição e na comercialização dos derivados do petróleo”. (SAKALEM, *op. cit.*, p. 459)

³⁹MONTEIRO, Alexandre L. M. do Rêgo. MOREIRA, Francisco Lisboa. O papel da Lei Complementar para o ICMS no setor de combustíveis e o regime monofásico da Lei Complementar nº 192/2022. *In: ALVES, Fábio Silva et al. (org.). O hoje e o amanhã na tributação dos combustíveis*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 37)

A imunidade do art. 155, §2º, X, *b*, da CRFB permite que, nas operações interestaduais, não haja a tributação do ICMS próprio, da refinaria, incidindo apenas o ICMS-ST, referente às demais etapas, que será recolhido para a unidade federada de destino da mercadoria, na saída da refinaria (SAKALEM, 2022, p. 463)⁴⁰.

O regime de substituição tributária, no entanto, gera - ou é vítima - de distorções que, ao serem praticadas por uma parte dos contribuintes, acabam sendo reproduzidas pelos demais, para que não haja desvantagem concorrencial – ou benefício exclusivo sobre a torpeza. (CORRÊA, 2022, p. 431)⁴¹.

A sonegação, as fraudes fiscais e o abuso do direito no setor chegaram a níveis alarmantes, de modo que um estudo divulgado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) constatou que a perda de arrecadação sonegada alcançou o marco de 14 bilhões de reais anuais⁴². Segundo a pesquisa, entre as práticas ilícitas estão: importação e exportação fraudulentas, roubo e furto de combustível (dutos e cargas), dívida contumaz, empresas de fachada, barriga de aluguel (emissão de notas frias) e fraudes na revenda (por quantidade e qualidade).

⁴⁰ “Nas vendas internas dos combustíveis derivados de petróleo, da refinaria para a distribuidora, são tribuadas pelo ICMS próprio (da refinaria) e pelo ICMS-ST, referente às etapas subsequentes, igualmente devido na saída da refinaria às distribuidoras. As operações interestaduais, como dito anteriormente, são imunes em relação ao ICMS, que deve ser pago ao Estado onde ocorrer o consumo do combustível (art. 155, § 20.X, b, CRFB/88). Nesse caso, a operação será tribuada apenas pelo ICMS-ST, sendo ele recolhido para a unidade federada de destino das mercadorias, na saída da refinaria. Na hipótese de operações interestaduais realizadas entre as distribuidoras e outros distribuidores ou revendedores localizados em outras unidades da federação, a regra da imunidade igualmente é aplicada, e, considerando-se que os distribuidores se revelam substituídos tributários, ocupando uma posição subsequente às refinarias, responsáveis tributárias, haverá a tributação pelo ICMS-ST apenas se existir diferença a maior de imposto a ser recolhido ao estado de destino em comparação ao que fora retido - por presunção - pelo substituto ao Estado de origem e decorrente de diferença de base de cálculo e alíquotas interestaduais.” (SAKALEM, *op. cit.*, p. 463-464)

⁴¹ “Os agentes de mercado eram praticamente obrigados a tomar decisões contrárias à logística apenas para reduzir perdas econômicas por conta da legislação tributária, sobrecarregando nossas combalidas rodovias com movimentações desnecessárias de produtos. Mas não é só. Os agentes geravam acúmulos de créditos de ICMS, multiplicidade de cobranças pelo Fisco e, de quebra, ficavam na linha de tiro da guerra de liminares que permitia vantagem concorrencial para algumas empresas oportunistas que praticavam evasão tributária e sonegação.” (CORRÊA, *op. cit.*, p. 431)

⁴² FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). Assessoria ao Desenvolvimento do Projeto de Implantação de um Centro Integrado de Monitoramento de Combustíveis. **Produto 2- Relatório Final Consolidado**. São Paulo: FGV Projeto CE nº 0833/21, 2021. p. 6. Disponível em: <https://institutocombustivellegal.org.br/wp-content/uploads/2021/07/Relatorio_FGV_ICL.pdf> Acesso em: 9 dez. 2022.

Acerca dos prejuízos dessa prática para o setor, Moreira e Monteiro (2022, p. 38)⁴³ asseveram que a sonegação em larga escala gera “um acréscimo percentual relevante do critério quantitativo do ICMS (base de cálculo e alíquota) ocasionando, a médio e longo prazos, o que se chama de peso morto dos impostos”, por meio da prática de preço predatório na cadeia de consumo de combustíveis.

Outro ponto que deixou a conjuntura da substituição tributária no setor de combustíveis ainda mais conturbada foi a fixação da tese do RE 593849/MG (Tema 201/STF)⁴⁴, segundo a qual “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

A tese de repercussão geral mudou o entendimento anterior de que o ICMS-ST era fixo, definido pela legislação, e passou a considerar válida a restituição da venda efetiva para o consumidor final. Assim, determinados contribuintes, como postos revendedores de combustíveis, passaram a ter direito de serem ressarcidos de valores pagos sobre a base de cálculo presumida, que, ao cabo, não configuraram a base de cálculo final. Nesse sentido, um nível de extra de complexidade passou a fazer parte desse regime tributário.

É certo que o cenário de intensa sonegação fiscal, dificuldade de controle, fiscalização e recolhimento, bem como o dever de restituição estipulado no Tema 201/STF provocaram problemas sistêmicos na arrecadação do ICMS-combustível aos cofres públicos estaduais. Diante disso, a monofasia, estabelecida pela Lei Complementar 192/2022⁴⁵, vem acompanhada da promessa de simplificação tributária. No novo regime, os fatos geradores do ICMS seriam: (i) a saída do combustível do estabelecimento do contribuinte; ou (ii) o desembaraço aduaneiro.

⁴³ MONTEIRO, Alexandre L. M. do Rêgo; MOREIRA, Francisco Lisboa, *op. cit.*, p. 38)

⁴⁴ BRASIL. STF. RE 593849/MG. Rel. Min. Edson Fachin. Julgado em 19/10/2016. DJe 20/10/2016.

⁴⁵ Art. 5º Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS incidente nos termos desta Lei Complementar no momento:

I - da saída dos combustíveis de que trata o art. 2º do estabelecimento do contribuinte de que trata o art. 4º desta Lei Complementar, nas operações ocorridas no território nacional; e
II - do desembaraço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar, nas operações de importação. (BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.)

Dessa forma, os contribuintes responsáveis pelo recolhimento do ICMS monofásico são apenas os produtores e os importadores. Já os produtos abarcados são a gasolina, o etanol anidro, o diesel, o biodiesel e o gás liquefeito de petróleo (GLP). Logo, o etanol hidratado (álcool) e o querosene de aviação (QAV) não foram incorporados ao regime. Para Heleno T. Torres⁴⁶, a escolha do legislador revela um favorecimento na tributação do álcool, com fins ecológicos.

Por fim, além da mudança do fato gerador, outra importante alteração diz respeito à alíquota, como será discutido a seguir.

2.1.2. Alíquota *ad rem*.

Como exposto, a Emenda Constitucional 33/01 modificou o art. 155 da CRFB para determinar que ficaria a cargo da Lei Complementar “definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez” (art. 155, XII, *h*)⁴⁷.

Assim, a referida emenda também estabeleceu que as alíquotas do ICMS-combustíveis serão: (i) únicas em todos os Estados, com a possibilidade de variação apenas de um produto para outro, (ii) definidas por deliberação dos entes estaduais e (iii) calculadas de forma *ad valorem* ou *ad rem*. Como o parágrafo §4º - do qual se extrai o inciso e as alíneas citadas - faz expressa remissão à Lei Complementar que definiria os combustíveis sujeitos à monofasia,

⁴⁶ “Vê-se que o etanol hidratado, o álcool concorrente da gasolina "C", não se encontra abrangido no regime monofásico. Relevante que isso se preste a empregar um tratamento favorecido ao etanol hidratado, na medida que se presta a (i) contribuir para a agenda dos compromissos assumidos com o Acordo de Paris, (ii) promover o aumento do uso de biocombustíveis, bem como sua produção, além de (iii) assegurar a eficiência energética”. (TORRES, Heleno Taveira. O novo modelo de tributação dos combustíveis à luz da Constituição. **Consultor Jurídico**, 18 de março de 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-mar-18/consultor-tributario-modelo-tributacao-combustiveis-luz-constituicao>> Acesso em 9 dez. 2022.)

⁴⁷ Art. 155 (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII - cabe à lei complementar: (...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b* (...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (...)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência. (BRASIL. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 9 dez. 2022)

ante a ausência normativa, a eficácia desses dispositivos também permaneceu adormecida por 21 anos.

Nesse sentido, os Estados continuaram gozando de autonomia para estipularem alíquotas próprias, válidas em seus territórios, sob o regime *ad valorem*, isto é, por meio da instituição de um percentual incidente sobre o preço média ponderado ao consumidor final (PMPF), calculado pelo CONFAZ quinzenalmente. Como exemplo, no Estado do Rio de Janeiro, em maio de 2022, o ICMS possuía alíquota de 34% sobre a gasolina e 12% sobre o diesel. Já no Estado do Amapá, na mesma época, a tributação era de 25% sobre ambos os combustíveis.

No entanto, a Lei Complementar 192/2022 seguiu os comandos do constituinte derivado, ao estabelecer que a alíquota aplicada seria uniforme *ad rem*⁴⁸, ou seja, com a atribuição de um valor fixo em reais incidente sobre um determinado volume de combustível comercializado, como o litro. Embora tal deliberação não tenha agradado os Estados da federação, em termos de pura legalidade, a EC 33/01 já havia estabelecido a possibilidade do regime de alíquotas fixas por unidade de medida.

Ademais, o já citado estudo da FGV⁴⁹ denota que houve uma tendência de adoção de alíquotas *ad rem* nos países-membros da OCDE, a fim de reduzir as irregularidades de mercado. Para Monteiro e Moreira (2022, p. 39)⁵⁰, esse modelo é uma consequência do estabelecimento da incidência única do imposto.

⁴⁸ Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte: V - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte: a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto; b) serão específicas (ad rem), por unidade de medida adotada, nos termos do § 4º do art. 155 da Constituição Federal. (BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.)

⁴⁹ FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). Assessoria ao Desenvolvimento do Projeto de Implantação de um Centro Integrado de Monitoramento de Combustíveis. **Produto 2- Relatório Final Consolidado**. São Paulo: FGV Projeto CE nº 0833/21, 2021. p. 15-16. Disponível em: <https://institutocombustivellegal.org.br/wp-content/uploads/2021/07/Relatorio_FGV_ICL.pdf> Acesso em: 9 dez. 2022.

⁵⁰ “Nesse ponto, entendemos, como Heleno T. Torres, que a delimitação do regime monofásico comporta, no âmbito das normas gerais, a estipulação das balizas necessárias à fixação do critério quantitativo. E isso funciona desta maneira, na medida em que, cabendo à lei complementar a definição de tais normas quanto à base de cálculo (cf. art. 146, III, "a", c/c art. 155, §2º, XII, da CF/88), a estipulação de tributação por unidade de medida exigiria, por assim dizer, a instituição de alíquotas *ad rem* como consequência lógica da escolha do modelo nacional da monofasia.” (MONTEIRO; MOREIRA, *op. cit.*, p. 38)

Sendo assim, a Lei Complementar 192/2022 estabeleceu critérios para a definição das alíquotas pelos convênios estaduais, de modo que a primeira fixação da alíquota *ad rem* terá validade de um ano e, após esse período, é cabível a ocorrência de reajuste semestral⁵¹.

Portanto, o fator mais passível de reajuste deixa de ser a base de cálculo, antes representada pelo preço médio ao consumidor final (PMPF), sujeito à edição quinzenal, e passa a ser a alíquota *ad rem*, sujeita à edição semestral. Além do mais, de acordo com o comando legal, para a fixação da alíquota devem ser observadas as “estimativas de evolução do preço dos combustíveis” a fim de evitar desproporcionalidades no valor arbitrado. Porém, o extenso prazo de 6 meses para o reajuste já é capaz de produzir distorções por si só, dada a volatilidade desse setor.

Desse modo, a fim de estabelecer as alíquotas aplicáveis, adveio o Convênio ICMS 16/2022 que disciplinou a incidência do ICMS sobre óleo diesel e autorizou as unidades federadas a utilizarem instrumentos de equalização tributária, como será tratado a seguir.

2.1.3. Regime transitório para o diesel e fatores de equalização.

O artigo 7º da Lei Complementar 192/2022⁵² estabeleceu um regime de transição, até o fim do ano, no qual a base de cálculo das operações com diesel seria a “média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 meses anteriores à sua fixação”.

Quanto ao critério de fixação da base de cálculo, critica-se o fato de a União estaria determinando base de cálculo fictícia amplamente diversa da base efetiva, o que foi

⁵¹ Art. 6º (...)

§ 4º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, deverá ser previsto um intervalo mínimo de 12 (doze) meses entre a primeira fixação e o primeiro reajuste dessas alíquotas, e de 6 (seis) meses para os reajustes subsequentes, observado o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

§ 5º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, os Estados e o Distrito Federal observarão as estimativas de evolução do preço dos combustíveis de modo que não haja ampliação do peso proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor. (BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.)

⁵² Art. 7º A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária em relação às operações com diesel, será, até 31 de dezembro de 2022, em cada Estado e no Distrito Federal, a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação. (BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.)

considerado inconstitucional pelo STF, por ameaça à segurança jurídica, no julgamento do RE 593.849/MG (Tema 201/RG)⁵³.

Outra questão é que essa alteração acarreta tanto o aumento, quanto a diminuição da carga tributária a depender do ente federado, vez que as alíquotas seguiam padrões próprios. Como demonstrado, em alguns Estados alíquota era de 12% e em outros chegava a 25%. Nesse sentido, na hipótese de aumento da tributação deve-se ter em vista o respeito à anterioridade do exercício (art. 150, III, *b*, da CRFB), em razão do princípio da não-surpresa.

Porém, nos casos em que ocorreria a diminuição da tributação desenha-se um cenário complexo. Isso porque a União deve observar o art. 151, III, da CRFB, que a proíbe de “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”. Em outras palavras, a redução da arrecadação do ente estadual, em razão de redução da base de cálculo realizada por determinação da União, pode ser entendida como uma isenção heterônoma, ou seja, uma invasão de competência para promoção de um benefício fiscal (MONTEIRO; MOREIRA, 2022, p. 47)⁵⁴.

No mais, além das questões referentes à base de cálculo no regime de transição do diesel, o Convênio ICMS 16/2022 apresentou pontos controversos ao permitir que os Estados adotassem alíquotas distintas do imposto, por meio do chamado “fator de equalização”. Com isso, além da alíquota uniforme - que ficou estipulada em R\$ 1,0060 para o óleo diesel A S10 e R\$ 0,9986 para os demais óleos diesel A - os Estados poderiam realizar abatimentos, conforme a cláusula quarta⁵⁵.

⁵³ É ver o trecho do voto do Relator, Ministro Edson Fachin: “À luz dessas conclusões, não nos parece ser outra solução que, de fato, guarde obediência ao princípio da segurança jurídica, senão esta apresentada pelo professor João Eduardo Soares de Melo: ‘A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituto e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial’ (ICMS: teoria e prática. 12 ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 228)”. (BRASIL. STF. RE 593.849/MG. Relator Min. Edson Fachin. Julgado em: 19/10/2016. DJe: 20/10/2016.)

⁵⁴ “No caso específico, pois, a instituição de base presumida amplamente descolada da base efetiva do ICMS, afastando-se do critério de análise das operações ocorridas até 30 (trinta) dias da saída do estabelecimento”, acaba por promover, assim, presunção absoluta (ou ficção) que não se amolda à função do legislador complementar. Desta sorte, tratando-se de estipulação de critério sem qualquer parâmetro com a operação de circulação em si praticada, reveste-se, a nosso ver, de indevida invasão na competência de Estados e do Distrito Federal como forma de isenção heterônoma, com o nítido propósito de reduzir a arrecadação de tais entes federativos.” (MONTEIRO; MOREIRA, *op. cit.*, p. 47.)

⁵⁵ “Cláusula quarta: Os Estados e o Distrito Federal poderão estabelecer fator de equalização de carga tributária máximo, por litro de combustível, aplicável às saídas com óleo diesel A, ainda que misturado, destinadas a seus respectivos territórios, conforme estabelecido no Anexo II.

Ou seja, o Convênio permitiu que houvesse alíquotas diferenciadas para que permanecesse a arrecadação no montante que já era recolhido anteriormente, por cada estado, precisamente, na data de publicação do ato normativo, pelo período mínimo de 12 meses. Assim, uma série de novas alíquotas *ad rem* foram estabelecidas no Anexo II, o que constituiu verdadeira manobra à determinação de promoção de alíquota uniforme em todo o território nacional, contemplada na EC 33/01 e na LC 192/22.

Por essa razão, a Advocacia Geral da União (AGU) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.164, para requerer a inconstitucionalidade das cláusulas e anexos do Convênio ICMS 16/2022 que instituem o fator de equalização do ICMS incidente sobre o diesel.

2.1.4. Demais considerações sobre a LC 192/2022.

Para além dos principais pontos elencados anteriormente, acerca das questões que envolvem o conflito com os Estados, as ponderações sobre a Lei Complementar 192/2022 não se esgotam. O artigo 9º que zera a alíquota de PIS e COFINS coloca em xeque a aplicação do art. 73, §10 da Lei nº 9.504/1997⁵⁶, que proíbe a concessão de quaisquer benefícios em ano eleitoral.

Já o artigo 8º⁵⁷, procura afastar a aplicação dos dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias (Lei nº 14.194/2021) e da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar

Parágrafo único. O fator de equalização de carga tributária previsto no "caput" vigorará pelo período mínimo de 12 (doze) meses contados da publicação deste convênio e não poderá ser superior ao valor da diferença apurada entre a alíquota "ad rem" fixada neste Convênio e a carga tributária efetiva vigente em cada Estado e no Distrito Federal na data da publicação deste convênio." (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. Convênio ICMS nº 16, de 24 de março de 2022. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV016_22> Acesso em: 9 dez. 2022)

⁵⁶ Art. 73. São proibidas aos agentes públicos, servidores ou não, as seguintes condutas tendentes a afetar a igualdade de oportunidades entre candidatos nos pleitos eleitorais: (...)

§ 10. No ano em que se realizar eleição, fica proibida a distribuição gratuita de bens, valores ou benefícios por parte da Administração Pública, exceto nos casos de calamidade pública, de estado de emergência ou de programas sociais autorizados em lei e já em execução orçamentária no exercício anterior, casos em que o Ministério Público poderá promover o acompanhamento de sua execução financeira e administrativa. (BRASIL. Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19504.htm> Acesso em: 9 dez. 2022.)

⁵⁷ Art. 8º O disposto nos incisos I e II do caput e no § 2º do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), e nos arts. 124, 125, 126, 127 e 136 da Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021, não se aplica às proposições legislativas e aos atos do Poder Executivo que entrem em vigor no exercício

101/00) que tanto determinam a existência de estimativa do impacto orçamentário-financeiro das proposições legislativas que importem ou autorizem redução de receita, quanto tornam necessária a demonstração de que a renúncia foi (i) considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e (ii) acompanhada de medidas de compensação por meio do aumento de receita.

Ademais, os incisos II e III do artigo 3º⁵⁸, da Lei Complementar 192/2022, determinam que “nas operações com os combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo”, já nas operações interestaduais, se o combustível for derivado do petróleo, “o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino”, se não o for “o imposto caberá ao Estado de origem”.

Ocorre que, com a monofasia, os contribuintes do imposto se tornaram o produtor e o importador, que desconhecem o destino da mercadoria. Portanto, se esse impasse de informações não ganhar novos contornos, novas distorções podem ser causadas acerca de qual estado faz jus ao recolhimento do ICMS.

No que tange aos prejuízos aos cofres estaduais, ocasionados pela alteração da alíquota, o Comitê Nacional de Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal (COMSEFAZ) estimou perda de arrecadação de 3 bilhões de reais do início da vigência até a o fim do exercício de 2022, como justificado na Nota Técnica COMSEFAZ nº 13/2022⁵⁹.

de 2022, relativamente aos impostos e às contribuições previstos no inciso II do caput do art. 155, no § 4º do art. 177, na alínea b do inciso I e no inciso IV do caput do art. 195 e no art. 239 da Constituição Federal, nas operações que envolvam biodiesel, óleo diesel, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo, derivado de petróleo e de gás natural, gasolina, exceto de aviação, álcool, inclusive para fins carburantes, e gás natural veicular no referido exercício.

(BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.)

⁵⁸ Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte: (...)

II - nas operações com os combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

III - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com combustíveis não incluídos no inciso II deste caput, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias. (*Ibid.*)

⁵⁹ “Os exercícios estimam que para atender o disposto na lei essa alíquota seria algo em torno de R\$ 0,70/litro de diesel vendido se considerado o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final – PMPF ponderado pelo consumo de cada UF (congelado vigente desde 1º de novembro de 2021, decorrente do Convênio CONFABZ 192/2021). Caso se usasse a média de preços pesquisados pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP na primeira semana de março, teríamos como resultado uma alíquota média de aproximadamente R\$ 0,86 / litro de diesel comercializado. Isso acarretaria, nos Estados onde a conversão da

Nesse sentido, a fim de não se contentar com respostas fáceis a problemas complexos, deve-se ponderar que a redução dos valores dos combustíveis e a tentativa de equivalência a preços pré-pandêmicos não se resolve com canetadas pontuais. A política de combustíveis deve ser pensada a longo prazo, especialmente, levando-se em conta a influência da flutuação do dólar, ante a falta de autossuficiência no refino no mercado brasileiro, bem como os reajustes anunciados pelos produtores que carecem de transparência.

Quanto a isso, Sakalem (2022, p. 481)⁶⁰ exprime a necessidade da diminuição da dependência da importação dos combustíveis, por meio da ampliação do refino no Brasil, a fim de que os preços sejam fixados de acordo com o cenário econômico do Brasil e de que se garanta a concretização de critérios baseados na capacidade contributiva para o setor.

No mais, a seguir, incorpora-se ao presente trabalho as considerações acerca da Lei Complementar 194/2022, aprovada no mesmo pacote de políticas fiscais da União em prol da diminuição do preço dos combustíveis em ano eleitoral.

2.2. LEI COMPLEMENTAR Nº 194/2022.

Inicialmente, a Constituição Federal de 1988 exprimiu de forma indicativa, não imperativa, que o ICMS poderia ser seletivo em função da essencialidade da mercadoria ou do produto (art. 155, § 2º, III). Isso significa que o imposto pode ter alíquotas diferenciadas a depender do quanto o produto é essencial para seus consumidores. Logo, quanto mais necessário, menor a alíquota incidente.

alíquota % (ad valorem) atualmente resulta num valor específico (ad rem) maior que esta média, em graves perdas de receitas financeiras e em cujas leis orçamentárias não foram previstas. É o caso de 18 unidades da federação que perderiam aproximadamente 3 (três) bilhões de reais apenas no restante do exercício de 2022 caso implementação desta sistemática a partir de 01/04/2022.”

(COMITÊ NACIONAL DOS SECRETÁRIOS DE FAZENDA DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL – COMSEFAZ. Nota Técnica COMSEFAZ nº 013/2022, de 17 de março de 2022. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=761495550&prcID=6430743#>> Acesso em: 9 dez. 2022)

⁶⁰ SAKALEM, *op. cit.*, p. 481.

Conforme se extrai das lições de Schoueri (2017, p. 397)⁶¹, a essencialidade é um conceito aberto e indeterminado, que se preenche com base em ideais da justiça distributiva. Dessa forma, a seletividade prevista na Constituição supera a pretensão meramente arrecadatória e inclui a política fiscal, com diferenciações de alíquotas “de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores”.

Embora de forma secundária, a seletividade também pode considerar a capacidade contributiva dos consumidores de suportar o ônus tributário, apesar de não estabelecer progressividade de alíquotas, visto que a essencialidade é em razão do produto e não se altera com o aumento da base de cálculo. Desse modo, a essencialidade levaria em conta não apenas a necessidade de consumo genericamente, mas também o consumo que parte de pessoas com menor renda familiar (SCHOUERI, 2017, p. 399)⁶².

Nesse contexto, a incidência de alíquotas elevadas sobre itens de primeira necessidade, como a energia elétrica, reiteradamente foi alvo de críticas pela doutrina, por ofensa ao princípio da essencialidade⁶³.

Assim, em 2012, foi interposto o RE 714.139/SC, para discutir a legalidade da alíquota de 25% aplicada, pelo Estado de Santa Catarina, no recolhimento de ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e os serviços de telecomunicação. Com base na Lei estadual nº 10.297/1996⁶⁴, de Santa Catarina, que previa a alíquota genérica do ICMS no patamar de

⁶¹ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 397.

⁶² “A constatação de que a tributação do consumo apresenta efeito regressivo impõe nova reflexão acerca do papel do Princípio da Seletividade: por meio de alíquotas diferenciadas, torna-se possível corrigir ou, ao menos, amenizar aquele efeito. Para tanto, importa assegurar que bens consumidos por famílias de baixa renda sejam tributados a alíquotas mais baixas que aqueles cujo consumo se dá, primordialmente, por pessoas de maiores posses. A essencialidade, portanto, enquanto critério para a fixação dos tributos sobre o consumo, ganha nova perspectiva: o produto essencial é aquele de que mesmo as pessoas de menor renda não podem prescindir.” (*Ibid.* p. 399)

⁶³ Como exemplo, temos a obra de Leandro Paulsen, segundo a qual: “As alíquotas internas são fixadas pelos Estados, normalmente no patamar de 17% ou de 18% para a circulação de mercadorias, à exceção de alguns produtos para os quais se estabelece alíquota menor em razão da sua essencialidade. A alíquota incidente sobre energia elétrica e comunicações normalmente é de 25%. (...) Entendemos que, por serem produtos essenciais, a energia, as comunicações e os combustíveis não poderiam ser tributados, a título de ICMS, em percentual superior à alíquota comum. Isso efetivamente ofende o princípio da essencialidade.” (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. Ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2022. p. 617-618).

⁶⁴ Art. 19. As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são: (...) I - 17% (dezessete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II a IV. (SANTA CATARINA. Lei Estadual nº 10.297/1996, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: <https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm> Acesso em: 9 dez. 2022.)

17%, o contribuinte fundamentava que os serviços essenciais, objeto da ação, estavam sujeitos à tributação mais intensa, inclusive, equiparada a itens supérfluos.

Frise-se que o comando constitucional é apenas facultativo quanto à aplicação da seletividade do ICMS, o que foi alegado pelo estado da federação em sua defesa. No entanto, quase dez anos depois, em 2021, o STF admitiu a aplicação da alíquota de 17%, conforme requerido pelo contribuinte. Desse modo, após o reconhecimento da repercussão geral, fixou-se a tese do Tema 745/STF de que “a técnica da seletividade do ICMS, discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços”⁶⁵.

Ato contínuo, o Tribunal modulou os efeitos da decisão, para estipular a produção de efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, com exceção das ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito, 05.02.2021.

Adiante, em março de 2022, o procurador-geral da República, Augusto Aras, instou o Supremo Tribunal Federal a se manifestar novamente sobre o tema com a proposição de 25 Ações Diretas de Inconstitucionalidade (nº 7.108 ao nº 7.132), para que fossem declaradas inconstitucionais as leis estaduais, de 24 Estados e do Distrito Federal, que instituíram alíquotas sobre a fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações em percentual superior à fixada sobre as operações em geral. Destaca-se que os combustíveis não foram objeto das ADIs.

O pedido foi acolhido pelo STF, sob o entendimento de que se o estado adotar o critério da seletividade do ICMS para alguma mercadoria ou algum serviço, deve-se adotar para os demais, entendidos como essenciais. Além disso, os efeitos foram igualmente modulados para começarem a vigorar a partir do exercício financeiro de 2024. As razões da modulação nas ADIs não diferem das do Tema 745/STF, qual seja, o impacto bilionário para as finanças estaduais, como se extrai do voto do Min. Dias Toffoli no RE 714.139/SC⁶⁶.

⁶⁵ BRASIL. STF. RE 714.139/SC. Relator Min. Marco Aurélio. Julgado em 18/12/2021. DJe: 10/01/2022.

⁶⁶ Recentemente, recebi em audiência os governadores dos Estados e as respectivas procuradorias, os quais também peticionaram nos autos reproduzindo tabela na qual identificam que o impacto anual da decisão da Corte, tomando como base preços de 2019, varia, a depender do estado, de R\$ 19 milhões (Estado de Roraima) a

Fato é que, para o STF se valer da modulação de efeitos, é necessária a existência de preservação da segurança jurídica ou de excepcional interesse social, conforme previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/1998⁶⁷. Nesse caso, nos termos do voto do Min. Toffoli⁶⁸, foi realizada uma ponderação de interesses e optou-se por amenizar, em alguma medida, os impactos da decisão, ao protelar sua eficácia para o próximo plano plurianual, oportunidade em que os governos estaduais estabeleceriam suas diretrizes com base no novo orçamento.

Afinal, o instituto da modulação de efeitos das decisões judiciais é fruto do consequentialismo, como explica Ricardo Lobo Torres (2010, p. 463)⁶⁹, seja favorável ao Fisco, seja benéfico ao contribuinte, de modo que o “argumento *ad consequentiam* passa a ter grande peso nas modernas teorias da justiça constitucional”.

No entanto, apesar de não faltarem motivos relevantes que ensejassem o excepcional interesse social na modulação, a espera de dois anos - até o próximo plano plurianual - não levava em conta a ocorrência da eleição em poucos meses. O impacto orçamentário para os governos estaduais não se mostrou prioridade para o governo federal. Assim, em junho de 2022, foi promulgada a Lei Complementar 194/2022, que, pela via legislativa, antecipou os efeitos antes modulados pela via judicial.

R\$ 3,59 bilhões (Estado de São Paulo). Ainda a título de exemplo, vale citar que, à luz da mesma tabela, o impacto anual será (com arredondamento) de R\$ 1,45 bilhão para o Estado da Bahia; de R\$ 1,66 bilhão para o Estado do Goiás; de R\$ 3,08 bilhões para o Estado de Minas Gerais; de R\$ 3,10 bilhões para o Estado do Paraná; de R\$ 2,32 bilhões para o Estado do Rio de Janeiro; de R\$ 3,26 para o Estado do Rio Grande do Sul; e de R\$ 1,49 para o Estado de Santa Catarina. Como se percebe, os montantes são elevados. É certo, ainda, que as perdas de arrecadação ocorrem em tempos difíceis e atingem Estados cujas economias já estão combatidas. (*Ibid.*)

⁶⁷ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.” (BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm > Acesso em: 9 dez. 2022.)

⁶⁸ “Tendo presentes essas novas informações e ponderando os interesses e os valores em conflito, julgo que seria mais adequado, como dito acima, se estipular que a decisão da Corte produza efeitos a partir de 2024, primeiro exercício financeiro regido pelo próximo plano plurianual (PPA) de cada unidade federada. A modulação dos efeitos da decisão tal como ora sugerida preservará o exercício financeiro em andamento (2021) e o próximo (2022), bem como o de 2023, ano em que tomarão posse os Governadores e os Deputados estaduais eleitos em 2022. Com isso, os impactos da decisão da Corte nas contas das unidades federadas serão amenizados em certa medida e num espaço de tempo adequado” (BRASIL. STF. RE 714.139/SC. Relator Min. Marco Aurélio. Julgado em 18/12/2021. DJe: 10/01/2022.)

⁶⁹ TORRES, Ricardo. Lobo. O Consequentialismo e a Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 24, p. 439–463, 2010. Disponível em: < <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1653> >. Acesso em: 9 dez. 2022.

Dessa forma, no que tange ao ICMS, a Lei Complementar 194/2022 alterou o Código Tributário Nacional (CTN) e a Lei Kandir (Lei Complementar 87/96) para considerar os combustíveis, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo como bens e serviços essenciais. Repise-se que, desses, o fornecimento de energia elétrica e os serviços de telecomunicações já haviam sido referendados pelo Supremo Tribunal Federal como essenciais. Portanto, a inovação legislativa mais cara ao presente trabalho diz respeito à essencialidade dos combustíveis. Em vista disso, serão destacadas a mudança na alíquota e a hipótese de compensação pelos Estados, trazidas pela nova lei.

2.2.1. Alíquotas *ad valorem* com base na essencialidade.

Primeiramente, acerca dos referidos bens e serviços essenciais - combustíveis, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo - o recém incluído art. 18-A⁷⁰, do CTN (i) vedou a fixação de alíquotas em patamar superior ao das operações em geral; (ii) facultou a aplicação de alíquotas reduzidas nessas operações; e (iii) limitou o aumento da alíquota sobre combustíveis, energia elétrica e gás natural, que, porventura, já se encontrassem reduzidos.

Em outras palavras, as alíquotas mais altas devem sofrer decréscimo até o percentual incidente sobre as operações em geral. Porém, no caso de as alíquotas sobre combustíveis, energia elétrica e gás natural já serem menores que o percentual das operações genéricas, a redação legal é confusa e abre margem para duas perspectivas.

Se por um lado, é possível inferir que está vedado qualquer tipo de aumento das alíquotas que se encontravam reduzidas no momento da publicação da lei; sob outro ângulo, também cabe a interpretação de que foi estabelecido um teto, de modo que está vedado o

⁷⁰ “Art. 18-A. Para fins da incidência do imposto de que trata o inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo:

I - é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

II - é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no caput deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e

III - é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo.”

(BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm> Acesso em: 9 dez. 2022.)

aumento da alíquota sobre os combustíveis para acompanhar uma nova alíquota geral, mais alta, que fosse estipulada posteriormente.

Na primeira hipótese, ocorre um congelamento, sem prazo determinado, das alíquotas reduzidas incidentes sobre os combustíveis, qual seja, a que se encontrava estabelecida pelo estado, em junho de 2022. Nesse sentido, embora o legislador federal não tenha instituído diretamente a alíquota, provoca-se a imobilidade dos entes estaduais de modificá-la.

Já no segundo cenário, a consequência seria salvaguardar a tributação do ICMS sobre os combustíveis na ocasião de os Estados instituírem novas alíquotas gerais em patamares mais elevados, como forma de contornar o prejuízo arrecadatário decorrente do advento da própria Lei Complementar 194/2022.

Em ambos os casos, extrapola-se o papel da Lei Complementar de estabelecer normas gerais de direito tributário e fere-se a autonomia dos Estados de estipular as alíquotas internas de ICMS, por meio do congelamento do critério da seletividade em função da essencialidade.

Relembra-se as lições de Sacha Calmon (2020, p. 136)⁷¹, pelas quais “a lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal”, agindo como “um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição”. Dessa forma, não há que igualar a lei complementar à lei ordinária, visto que essa última “cuida só de matérias de interesse ordinário da União Federal, cuja ordem jurídica é parcial, tanto quanto são parciais as ordens jurídicas dos Estados-Membros e dos Municípios”.

Para além disso, no que diz respeito às alterações na Lei Kandir, o legislador complementar inovou com a inclusão do art. 32-A, § 2º⁷², pelo qual as alíquotas específicas *ad rem* - instituídas pela Lei Complementar 192/2022 - terão como limite máximo os critérios acima explicados. Ou seja, as alíquotas *ad rem* de ICMS incidentes sobre gasolina, etanol

⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 136.

⁷² “Art. 32-A: (...)”

§2º: No que se refere aos combustíveis, a alíquota definida conforme o disposto no § 1º deste artigo servirá como limite máximo para a definição das alíquotas específicas (ad rem) a que se refere a alínea b do inciso V do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022.”

(BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm> Acesso em: 9 dez. 2022.)

anidro, diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo não serão maiores que as alíquotas *ad valorem* – seja a reduzida, seja a de teto – que foram congeladas *ad eternum*.

Contudo, é controverso igualar o cálculo da alíquota *ad rem*, que é realizado com base nas estimativas de evolução de preço dos combustíveis, a cada seis meses, e o cálculo do percentual da alíquota *ad valorem*, que incide sobre o preço de faturamento do combustível ou sobre a base de cálculo fictícia do preço médio ponderado ao consumidor final, definida quinzenalmente pelo CONFAZ, visto que possuem parâmetros distintos.

Nesse sentido, as expectativas de simplificação tributária, prometidas pela monofasia da Lei Complementar 192/2022, são frustradas, uma vez que se preserva a necessidade de recorrer aos cálculos complexos da metodologia anterior. Além disso, não ficam claros os parâmetros de comparação entre os dois regimes, de modo que os critérios percentuais (*ad valorem*) atinentes à essencialidade se prestem ao modelo fixo em reais por unidade de medida (*ad rem*).

Assim, apresentadas as controvérsias acerca da efetivação de alíquotas seletivas sobre os combustíveis, em função da essencialidade, passa-se ao exame do regime de compensação proposto, diante da redução da arrecadação estadual.

2.2.2. Regime de Compensação pelas perdas arrecadatórias.

A Lei Complementar 194/2022 estabeleceu um regime de compensação por meio de abatimento de eventuais dívidas que os Estados da federação possuísem com a União⁷³. Desse modo, a União se comprometeu em deduzir, das parcelas de dívidas financiadas, a

⁷³ Art. 3º A União deduzirá do valor das parcelas dos contratos de dívida do Estado ou do Distrito Federal administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional, independentemente de formalização de aditivo contratual, as perdas de arrecadação dos Estados ou do Distrito Federal ocorridas no exercício de 2022 decorrentes da redução da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) que exceda ao percentual de 5% (cinco por cento) em relação à arrecadação deste tributo no ano de 2021.

§ 1º O total das perdas de arrecadação de ICMS do Estado ou do Distrito Federal irá compor o saldo a ser deduzido pela União.

§ 2º As perdas de arrecadação dos Estados ou do Distrito Federal que tiverem contrato de refinanciamento de dívidas com a União previsto no art. 9º-A da Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017, decorrentes da redução da arrecadação do ICMS serão compensadas integralmente pela União.

§ 3º A dedução a que se referem o caput e o § 2º deste artigo limitar-se-á às perdas de arrecadação de ICMS incorridas até 31 de dezembro de 2022 ou dar-se-á enquanto houver saldo de dívida contratual do Estado ou do Distrito Federal administrada pela Secretaria do Tesouro Nacional, o que ocorrer primeiro. (*Ibid.*)

perda de arrecadação de ICMS em 2022 que excedesse 5% em relação à arrecadação de ICMS em 2021. Frise-se que em todas as modalidades, o montante deduzido não se estende às perdas arrecadatórias dos próximos exercícios financeiros.

Além disso, a lei desincumbiu os Estados do pagamento de parcelas de dívidas que possuíssem a União como garantidora, independentemente dos credores, “no montante equivalente à diferença negativa entre a arrecadação de ICMS observada a cada mês e a arrecadação observada no mesmo período no ano anterior”⁷⁴.

No entanto, para os Estados da federação que não possuem dívidas com o Tesouro Nacional ou com garantia da União, ou ainda, para os que possuem débitos cujo valor não ultrapassa o prejuízo arrecadatório a ser compensado, a reparação só ocorrerá no exercício financeiro de 2023. Nesse caso, no próximo ano, os Estados poderão se apropriar “da parcela da União relativa à Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM) até o limite do valor da perda.”⁷⁵

Não só isso, acaso não haja compensação, a lei complementar desobriga os Estados de realizarem os repasses constitucionais obrigatórios de ICMS aos Municípios, previstos no art. 158, IV, da CRFB⁷⁶; o que padece de manifesta inconstitucionalidade, uma vez que regras constitucionais não podem ser revogadas pela via complementar.

Por fim, a LC 194/2022, assim como a LC 192/2022, afasta a incidência de dispositivos da Lei nº 14.194/2021 (Lei de Diretrizes Orçamentárias) que determinam que a

⁷⁴ Art. 3º (...)

§ 4º A compensação pelos Estados e pelo Distrito Federal das perdas de arrecadação de que trata o caput deste artigo será realizada por esses entes e abrangerá as parcelas do serviço da dívida administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional, e, adicionalmente ao disposto no caput deste artigo, poderão os Estados e o Distrito Federal desincumbir-se da obrigação de pagamento das parcelas do serviço da dívida com quaisquer credores, em operações celebradas internamente ou externamente ao País, em que haja garantia da União, independentemente de formalização de aditivo contratual, no montante equivalente à diferença negativa entre a arrecadação de ICMS observada a cada mês e a arrecadação observada no mesmo período no ano anterior. (*Ibid.*)

⁷⁵ § 5º Na hipótese de o Estado ou o Distrito Federal não ter contrato de dívida administrada com a Secretaria do Tesouro Nacional ou com garantia da União, ou se o saldo dessas dívidas não for suficiente para compensar integralmente a perda, nos termos do § 3º e do § 4º deste artigo, a compensação poderá ser feita no exercício de 2023, por meio da apropriação da parcela da União relativa à Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM) até o limite do valor da perda. (*Ibid.*)

⁷⁶ Art. 4º (...)

§ 1º Na hipótese em que não houver compensação na forma do caput do art. 3º desta Lei Complementar, o Estado ficará desobrigado do repasse da quota-parte do ICMS para os Municípios, conforme previsto no inciso IV do caput do art. 158 da Constituição Federal.

redução de receita seja estimada na lei orçamentária. Da mesma maneira, afasta a aplicação dos artigos da LC 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) que proíbem a realização de operação de crédito entre entes da Federação⁷⁷.

2.2.3. Demais considerações sobre a LC 194/2022.

Se os Estados já vinham sofrendo perdas arrecadatórias de ICMS, em razão dos novos formatos de comércio na economia moderna, bem como enfrentando prejuízos potenciais com a mudança para o regime monofásico do ICMS-Combustíveis, os impactos da Lei Complementar 194/2022 provocaram mais um forte baque inesperado.

Segundo dados do COMSEFAZ (Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal)⁷⁸, apenas em agosto e setembro de 2022, as finanças estaduais perderam R\$12,7 bilhões referentes a ICMS nos segmentos de energia, comunicação e combustíveis. Quando comparada a arrecadação do mês de setembro deste ano com a do mesmo mês em 2021, a diferença é de R\$2,3 bilhões apenas no setor de combustíveis.

Ademais, tendo em vista a repartição constitucional das receitas de ICMS, além dos 25% destinado aos municípios, os Estados possuem 25% da arrecadação de ICMS vinculada aos investimentos em educação e 12% à saúde. Como aponta Élide Graziane Pinto⁷⁹, esses serviços básicos serão os primeiros a sentir a diminuição do recolhimento do imposto, com

⁷⁷ Art. 7º O disposto nos arts. 124, 125, 126, 127 e 136 da Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021, não se aplica a esta Lei Complementar e aos atos do Poder Executivo dela decorrentes.

Art. 8º O disposto nos arts. 14, 17 e 35 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), não se aplica a esta Lei Complementar. (*Ibid.*)

⁷⁸ COMITÊ NACIONAL DOS SECRETÁRIOS DE FAZENDA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL – COMSEFAZ. **Receitas de energia, comunicação e combustíveis caem 12,7 bilhões**. 19 de outubro de 2022. Disponível em: < <https://comsefaz.org.br/novo/receitas-de-energia-comunicacao-e-combustiveis-caem-127-bilhoes/>> Acesso em: 9 dez. 2022.

⁷⁹“A perda de arrecadação decorrente do PLP 18 para Estados, Distrito Federal e municípios foi estimada em até R\$ 115 bilhões pelo Comitê Nacional dos Secretários Estaduais de Fazenda (Comsefaz). As compensações em debate no Senado são insuficientes para reequilibrar os impactos da proposta tanto sobre as contas subnacionais, quanto sobre os pisos em saúde e educação, os quais são deveres de aplicação mínima de determinados percentuais de impostos e transferências de impostos nos Estados, DF e municípios. Tomando como base a estimativa do Comsefaz para a perda global de arrecadação do ICMS, o custeio da educação pública pode ser reduzido em cerca R\$ 30 bilhões (haja vista o impacto no piso em manutenção e desenvolvimento do ensino e também no Fundeb), enquanto o financiamento da saúde tende a ser encolhido em aproximadamente R\$ 15 bilhões.” (PINTO, Élide Graziane. Pacto federativo e pisos em saúde e educação sob erosão no PLP 18/2022, 14 de junho de 2022. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2022-jun-14/contas-vista-pisos-saude-educacao-erosao>> Acesso em: 9 dez. 2022.)

redução na educação de cerca R\$ 30 bilhões anuais e de aproximadamente R\$ 15 bilhões, na saúde.

A redução da capacidade de custeio de serviços públicos básicos pelos Estados, leva à reflexão a respeito da escolha da essencialidade na tributação dos combustíveis, energia elétrica e telecomunicação ter impedido o usufruto de outros serviços essenciais, como a educação e saúde públicas.

Por sua vez, a compensação por dedução de dívida, prevista na LC 194/2022, não é capaz de apresentar solução viável a essa problemática, já que seu impacto se concretiza sobre receitas financeiras, que não constituem ganhos efetivos ao patrimônio dos governos estaduais, enquanto há importante redução das receitas primárias, provenientes da arrecadação tributária e responsáveis por prover os serviços públicos essenciais.

Finalmente, destacados os principais pontos acerca das mudanças no regime fiscal de combustíveis trazidas pelas Leis Complementares 192 e 194 de 2022, passa-se para o terceiro capítulo do presente trabalho, a fim de abordar as ADIs e ADPF que discutem a legalidade seus dispositivos.

3. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LC 192/2022 E LC 194/2022.

O Supremo Tribunal Federal foi instado a exercer controle concentrado de constitucionalidade em quatro diferentes ações acerca dos desdobramentos das novas leis complementares. Por ordem cronológica, tratam-se das ADI 7164, ADPF 984, ADI 7191 e ADI 7195.

Em linhas gerais, a ADI 7164 e a ADPF 984 são de iniciativa do Presidente da República para requerer, respectivamente, a declaração de inconstitucionalidade (i) das cláusulas do Convênio ICMS nº 16/2022 do CONFAZ, que implementam os fatores de equalização e (ii) dos dispositivos de leis estaduais que estipularam alíquotas sobre os combustíveis em patamar superior à alíquota para as operações em geral.

Já as ADIs 7191 e 7195 são de iniciativa de alguns governadores para requerer a declaração de inconstitucionalidade dos (i) dispositivos da LC 192/2022, que alteram o modelo de alíquotas e a base de cálculo do ICMS-Combustíveis e afastam a necessidade de previsão orçamentária de diminuição da arrecadação; e (ii) todos os artigos da LC 194/2022 que legislam sobre o ICMS e o regime de compensações.

Nesse cenário, o Poder Judiciário foi acionado para arbitrar um conflito federativo, vez que ausente o acordo entre as diferentes esferas do Poder Executivo. Para melhor compreensão da controvérsia gerada com advento da nova disciplina do ICMS-Combustíveis, cada ação de controle concentrado de constitucionalidade será analisada individualmente.

3.1. ADI Nº 7.164.

Por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7164, de relatoria do Ministro André Mendonça, o Presidente da República questiona a legalidade das cláusulas quarta e quinta, bem como do Anexo II, do Convênio ICMS nº 16/2022⁸⁰. Cinge-se a controvérsia na

⁸⁰ Cláusula quarta: Os Estados e o Distrito Federal poderão estabelecer fator de equalização de carga tributária máximo, por litro de combustível, aplicável às saídas com óleo diesel A, ainda que misturado, destinadas a seus respectivos territórios, conforme estabelecido no Anexo II.

Parágrafo único. O fator de equalização de carga tributária previsto no "caput" vigorará pelo período mínimo de 12 (doze) meses contados da publicação deste convênio e não poderá ser superior ao valor da diferença apurada

estipulação do “fator de equalização” da carga tributária máxima do diesel, que esvazia a uniformidade da alíquota *ad rem* em todo o território nacional, de modo que se trataria de “ato normativo marcado por generalidade, abstração e autonomia.”

Nesse sentido, a Presidência exemplifica que poderão ocorrer abatimentos em comparação à alíquota *ad rem* geral, que provocariam carga tributária inferior por litro. Em contrapartida, outros Estados teriam o “fator de equalização” zerado, de acordo com o Anexo II, e aplicariam a alíquota *ad rem* única. Dessa forma, perpetua-se o cenário assimétrico de alíquotas distintas, em dissonância com o princípio da uniformidade do art. 155, § 4º, IV, *a*, da CRFB, que “busca fundamento no pacto federativo e no correlato dever de lealdade por ele agenciado”.

Portanto, na ação aduz-se que houve ofensa ao art. 146, III, *a e b*, da CRFB⁸¹, que compete à lei complementar a disciplina acerca dos fatos geradores, obrigação e crédito tributários, bem como ao art. 155, §2º, XII, *h*, da CRFB, que compete à lei complementar a definição dos combustíveis e lubrificantes sujeitos ao regime monofásico.

Assim, para a Presidência, o fator de equalização cria uma segunda fase de exação fiscal para efetuação do recolhimento da diferença do tributo, incompatível com a monofasia. Diante disso, sustenta-se na ADI que ocorre violação ao princípio da legalidade, ao ser criada

entre a alíquota “ad rem” fixada neste Convênio e a carga tributária efetiva vigente em cada Estado e no Distrito Federal na data da publicação deste convênio.

Cláusula quinta: Para aplicação do disposto na cláusula quarta, será considerado o fator de equalização de carga tributária da unidade federada em que se localizar o destinatário do combustível.

Parágrafo único. Nas operações interestaduais subsequentes, com fundamento no inciso II do § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 192/22, deverá o estabelecimento remetente do combustível, caso o fator de equalização de carga tributária da unidade federada de destino referida no “caput” seja:

I – inferior ao fator de equalização de carga tributária da unidade federada de origem, efetuar o recolhimento da diferença, na forma e no prazo que dispuser a legislação da unidade federada de destino;

II – superior ao fator de equalização de carga tributária da unidade federada de origem, ser ressarcido pelo seu fornecedor, nos termos previstos na legislação da unidade federada de origem.

(CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. Convênio ICMS nº 16, de 24 de março de 2022. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV016_22> Acesso em: 9 dez. 2022)

⁸¹ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

(BRASIL. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 9 dez. 2022)

nova obrigação tributária, à revelia da previsão legal, “na hipótese de que o fator de equalização no destino ser inferior àquele do Estado-membro de origem”.

Ademais, defendeu-se a simplificação da complexa cadeia polifásica de incidência ICMS pelo regime de substituição tributária, bem como que a própria LC 192/2022 já havia apresentado uma alternativa ao fator de equalização, no art. 6º, § 3º⁸², segundo o qual, Estados prejudicados poderiam ser “compensados, ao menos provisoriamente, pelos Estados que vierem a ter sua arrecadação majorada pela implementação da alíquota única”.

Por fim, além do pedido de declaração de inconstitucionalidade das cláusulas quarta e quinta e do Anexo II, do Convênio ICMS nº 16 /2022, o Presidente da República requereu a fixação de interpretação conforme o art. 6º, § 5º, da LC 192/2022⁸³ na formação do “peso proporcional médio do ICMS”, de modo que as estimativas de evolução do preço dos combustíveis sejam observadas.

No dia seguinte à propositura da ação, foi proferida decisão monocrática do Relator, Min. André Mendonça, deferindo a medida cautelar pleiteada, para suspender a eficácia das cláusulas quarta e quinta, bem como do Anexo II, do Convênio ICMS nº 16/2022, do CONFAZ. O fundamento da decisão foi o acolhimento da alegação de violação ao princípio da uniformidade do art. 155, 4º, IV da CRFB, com o estabelecimento do “fator de equalização”. Quanto ao *periculum in mora*, o Ministro explicitou a necessidade de construção de uma solução imediata e efetiva.

Ato contínuo, o Presidente da República, apresentou aditamento à inicial para requerer a suspensão total da eficácia do Convênio nº 16/2022 do CONFAZ, ou, ao menos, das alíquotas *ad rem* estabelecidas no Anexo I. Como fundamentação, alegou-se que as cláusulas

⁸² Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal disciplinarão o disposto nesta Lei Complementar mediante deliberação nos termos da alínea g do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. (...)

§ 3º Serão instituídos mecanismos de compensação entre os entes federados referidos no caput deste artigo, tais como câmara de compensação ou outro instrumento mais adequado, com atribuições relativas aos recursos arrecadados em decorrência da incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar.

(BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.)

⁸³ Art. 6º (...)

§ 5º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, os Estados e o Distrito Federal observarão as estimativas de evolução do preço dos combustíveis de modo que não haja ampliação do peso proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor. (*Ibid.*)

já suspensas desconfiguram a aplicação fatiada do ato normativo. Além disso, destacou-se que o art. 7º da LC 192/2022⁸⁴ já estabelece uma solução transitória para a base de cálculo do diesel, considerando a “média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação”, que não foi observada pelo convênio.

Contra a decisão que deferiu a liminar, os Estados interpuseram Agravo Regimental, argumentando que há crise de legalidade, no pedido de observância à diretriz art. 6º, § 5º, da LC nº 192/2022 “como indicativa de um peso proporcional médio do ICMS na formação do preço final”, de modo que se torna necessário o cotejo do Convênio 16/2022 com a lei complementar, cujo exame não é compreendido pelo controle concentrado da ação em comento.

No mais, os entes federados estaduais defenderam que, nos termos do art. 155, § 4º, *b*, da CRFB, as alíquotas do imposto incidirão “sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência” e que pelo § 5º do mesmo dispositivo, as regras relativas à apuração do ICMS serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal. Dessa forma, a LC 192/2022 invadiria a competência tributária dos Estados e violaria a “reserva de convênio”.

Quanto à violação ao princípio da uniformidade, os Estados alegam que o termo “alíquota uniforme” não é sinônimo de “alíquota idêntica” e deve ser lida sistematicamente, como sinônimo de “simplificação e simetria”, visto que não se pode ignorar os preceitos constitucionais de igualdade e capacidade contributiva. Para os entes, a desconsideração das “diferentes realidades socioeconômicas do país, implicaria, necessariamente, na imposição de carga tributária injusta, desconectada do preço praticado, em benefício de alguns, mas em prejuízo de muitos contribuintes e muitos Estados”.

Por fim, os entes federados estaduais destacaram que congelaram o valor arrecadado a título de ICMS desde novembro de 2021, a fim de que o imposto não fosse responsável pelo aumento dos valores dos combustíveis. Desse modo, utilizaram bases de cálculo defasadas,

⁸⁴ Art. 7º Enquanto não disciplinada a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, conforme o disposto no art. 6º, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária em relação às operações com diesel, será, até 31 de dezembro de 2022, em cada Estado e no Distrito Federal, a média móvel dos preços médios praticados ao consumidor final nos 60 (sessenta) meses anteriores à sua fixação. (*Ibid.*)

que não acompanharam a escalada do preço final no primeiro semestre de 2022. Portanto, a tutela cautelar poderia “ensejar alterações heterônomas nos preços de combustíveis”.

Após a vinda de informações dos Estados acerca dos “pesos proporcionais médios do ICMS na formação dos preços finais de combustíveis” nas suas jurisdições, o Relator designou audiência de conciliação, a fim de promover soluções autocompositivas e consensuais, tendo em vista a “complexa e intrincada relação intergovernamental de índole financeira atinente ao federalismo fiscal brasileiro”.

Nesse sentido, o Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (COMSEFAZ) apresentou proposta de acordo em que requereu, no que tange à política fiscal dos combustíveis: (i) compensação integral das perdas arrecadatórias dos Estados, observado o gatilho de 5% das quedas de arrecadação; (ii) exigência do critério da essencialidade apenas a partir de 2024, como havia estipulado o STF no RE 714.139/SC; (iii) redução gradativa das alíquotas aplicáveis às operações com diesel e GLP até se atingir, em 2025, a alíquota modal de cada estado; e (iv) retorno das regras de tributação atuais da gasolina e do álcool a partir de 2023.

Em contrapartida, a Advocacia-Geral da União, em atenção a notas técnicas emitidas pelo Ministério da Economia, apresentou desacordo sobre as premissas adotadas pela COMSEFAZ e sobre a viabilidade em acolher as medidas de compensação propostas, em resumo, pelos seguintes fundamentos: (i) os governos regionais obtiveram superávit no ano anterior; (ii) as condicionantes para a tributação da gasolina e do etanol contrariam o PLP 18/2022 - que veio a se tornar a LC 194/2022; e (iii) o pedido de compensação representaria a exigência de que a União indenizasse os Estados por passarem a respeitar o texto constitucional.

Diante do impasse, o Min. André Mendonça, proferiu nova decisão monocrática em que ratificou o entendimento acerca da inconstitucionalidade das cláusulas quarta e quinta e o Anexo II do Convênio ICMS 16/2022. O Relator destacou que houve aumento arrecadatório dos Estados em 2021, em relação ao PIB, e dispensou o argumento consequentialista de prejuízo arrecadatório, por não haver “direito adquirido a regime jurídico-tributário, sendo inviável modificar a legislação tributária brasileira em conjuntura inflacionária em favor dos

contribuintes, sob pena de configurar ‘colapso às fazendas estaduais’ ou queda na arrecadação”.

Nesse sentido, foi deferido o pedido de extensão da suspensão de todo o Convênio 16/2022 do CONFAZ, pois, caso contrário, seria inviável a aplicação da regra de transição prevista no art. 7º da LC 192/2022. Ademais, com fundamento na intenção do constituinte derivado, referente à EC 33/01, o Ministro entendeu que se buscou, à época, o menor impacto no fenômeno inflacionário, assim, “caberia à lei complementar instituir alíquotas específicas ao ICMS para garantir a neutralidade tributária” - inclusive, entre os entes estaduais.

Por fim, o Relator determinou (i) que as alíquotas fossem uniformes, seletivas em função da essencialidade, *ad rem* e que considerassem as estimativas de evolução do preço dos combustíveis - conforme art. 6º, §5º da LC 192/2022; bem como, (ii) a aplicação analógica do art. 7º da LC 192/2022 - prevista para o óleo diesel - para os demais combustíveis em regime monofásico, até que fosse sanada a omissão do regramento por ato normativo do CONFAZ.

Em seguida, o Convênio ICMS 16/2022, do CONFAZ, foi revogado. Em que pese os esforços argumentativos dos entes estaduais, em sede de agravo regimental, pela defesa da existência de isenção heterônoma da União, à revelia das leis orçamentárias; em 01.12.2022, o Relator determinou que fosse efetivamente implementado o regime monofásico dotado de alíquotas uniformes em todo o território nacional, nos termos da LC 192/2022, no prazo de 30 dias, sob pena de responsabilização por descumprimento de decisão judicial, o que parece pôr desfecho à controvérsia apresentada na ADI 7164.

3.2. ADPF N° 984.

Na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n° 984, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o Presidente da República questiona a “inconstitucionalidade sistêmica” na prática dos Estados-membros de fixarem alíquotas de ICMS sobre operações de combustíveis em patamar superior ao das operações em geral. Dessa forma, a assimetria das alíquotas de ICMS provocaria ofensa à “integridade do federalismo fiscal brasileiro” e penalizaria o consumidor final, dada a essencialidade dos insumos.

Para a Presidência, a não observância do critério da essencialidade na tributação de combustíveis afronta simultaneamente os seguintes preceitos constitucionais: o pacto federativo e o princípio da dignidade da pessoa humana (artigo 1º, caput e inciso III); os princípios da isonomia fiscal e da capacidade contributiva (artigos 150, II e 145, § 1º), o princípio da seletividade tributária (artigo 155, § 2º, inciso III); a proteção ao consumidor (art. 5º, inciso, XXXII) e os princípios implícitos da proporcionalidade e razoabilidade.

Nesse contexto, pede-se a limitação da alíquota do ICMS-combustíveis àquela prevista para as operações em geral, em todos os entes da federação; bem como a fixação de tese no sentido de que as alíquotas do referido imposto obedeçam ao critério da essencialidade, em atenção ao patamar tributado nas operações genéricas.

Por sua vez, os Estados da federação alegam que “o Presidente da República usa de todos os meios possíveis para trazer para si a função de controlar o valor do ICMS incidente sobre os combustíveis”, bem como que o Relator da ADI 7164, Min. André Mendonça, frustrou o princípio do juiz natural e as regras de distribuição da Suprema Corte, ao determinar que as alíquotas do ICMS-Combustíveis fossem “seletivas, na maior medida possível, em função da essencialidade do produto e de fins extrafiscais”, visto que não foi formulado pedido nesse sentido, naqueles autos, e este seria o objeto desta ADPF, de relatoria do Min. Gilmar Mendes. Assim, os Estados requereram a aplicação das alíquotas internas já vigentes em suas jurisdições e a submissão da questão à apreciação do Plenário.

O Relator assegurou o interesse na solução autocompositiva e marcou audiência de conciliação no intuito de “reconstruir pontes para devolver à arena político-legislativa a solução final”. Dessa forma, as propostas dos Estados, no que tange aos combustíveis, foram no intuito de suspender a eficácia da tributação pela alíquota modal, até o exercício de 2024, como decidido no RE 714.139/SC, com exceção do diesel - cujo regime de transição já havia sido implementado - e da gasolina - que não seria considerada item essencial aos mais pobres e à atividade produtiva.

Em um primeiro momento, a tentativa de conciliação restou infrutífera. Nesse sentido, o Relator proferiu decisão, estabelecendo importantes considerações sobre o federalismo fiscal cooperativo. Para isso, é demonstrado, por meio de uma linha do tempo, que o ICMS passou a incidir sobre combustíveis, energia elétrica e telecomunicações a partir da luta

política dos Estados, reivindicando maior autonomia financeira. Além disso, é apontado que o governo federal ampliou a implementação de contribuições, ao invés de impostos, o que “pode ter sido responsável por efeitos perversos, como o ganho de complexidade do sistema tributário, a centralização fiscal e a elevação da carga tributária”.

Quanto aos autos, especificamente, o Ministro expõe que se tratam de “controvérsias constitucionais que afetam sensivelmente as receitas e a arrecadação dos Estados, o imposto de maior arrecadação no âmbito exacional” e que se deve ter em vista a melhor forma de diminuir o preço dos combustíveis, sem desconsiderar o contexto de agudização da pobreza no país. Desse modo, a hermenêutica constitucional não poderia se desvincular da realidade social e econômica experimentada.

Ainda, o Relator avalia a existência de antinomias entre as Leis Complementares 192/2022 e 194/2022, como a incompatibilidade entre a imposição da uniformidade de alíquota da LC 192/2022, em dissonância com a possibilidade de diminuição de aplicação de alíquota abaixo da modal, diferenciada em cada ente estadual, prevista na LC 194/2022.

Nesse contexto, o Advogado-Geral da União apresentou contraproposta genérica, pela qual haveria monitoramento dos impactos das Leis Complementares 192/2022 e 194/2022 até o primeiro semestre de 2023. Uma vez constatada insuficiência relevante de arrecadação, o Poder Legislativo deliberaria sobre a questão, porém, sem possibilidade de compensações adicionais pela União.

Ocorre que, como apontado pelo Min. Gilmar Mendes, o cenário econômico dos entes subnacionais é uma questão controvertida nos autos, visto que, para União, houve “forte crescimento da arrecadação após 2021” pelos Estados. Já para os entes subnacionais, o método utilizado pela União, de comparar a arrecadação do ICMS ao PIB, apresenta crescimento temporário, provocado pelo ciclo econômico da pandemia⁸⁵.

⁸⁵ “Enquanto o PIB em geral cresceu nominalmente (com inflação) 16,2%, os valores adicionados da indústria e da agricultura (que refletem mais a base tributária do ICMS) cresceram, respectivamente, 23,8% e 35,9%, bem acima do setor de serviços (9,9%), que parece ter sido mais afetado pela pandemia. Ou seja, como os setores industriais e agropecuários, que compõem a base de tributação do ICMS, cresceram bem mais do que o setor de serviços (que é pouco tributado pelo imposto estadual), é natural que a receita de ICMS também tenha crescido acima do PIB, gerando um aparente aumento de carga tributária.”

(GOBETTI, Sérgio Wulff. ICMS: crescimento de receita estrutural ou temporário? O que os dados mostram? **Nota Técnica COMSEFAZ**, de 19 de setembro de 2022. Disponível em: < <https://comsefaz.org.br/novo/wp->

Dessa forma, o Relator determinou a criação de uma Comissão Especial, formada por “entidades dos segundo e terceiro setores, além de experts na área de finanças públicas e/ou de práticas tributárias do ICMS” para exercer consultoria da real dimensão das consequências fiscais na implementação das referidas leis. A decisão também passou a valer para a ADI 7191, distribuída por dependência, que será tratada adiante.

3.3.ADI Nº 7.191.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.191, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, foi ajuizada pelos governadores de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará e Rio Grande do Sul, em face do art. 3º, inciso V, alíneas a, b e c, do art. 6º, §4º e §5º, art. 7º e do art. 8º, da Lei Complementar 192/2022. Os Estados defendem que, juridicamente, houve invasão às suas competências constitucionais e, politicamente, tentou-se “desincumbir, de forma retórica, a União Federal da responsabilidade pela espiral inflacionária que assola a nação, e atribuí-la falsamente, e com fins populistas e eleitoreiros, aos Estados-membros”.

Os entes subnacionais apontam que os artigos da LC 192/2022 (i) apresentam ônus desproporcional ante a sua inaptidão no controle dos preços dos produtos almejados; (ii) usurpam a competência dos convênios ao impor alíquota ad rem (art. 155, §4º, IV, CRFB); (iii) ferem o pacto federativo, ao limitarem a autonomia plena dos Estados-membros, e inovam na regulamentação por lei complementar, que apenas definiria quais combustíveis deveriam se submeter ao regime monofásico; (iv) instituem benefício fiscal heterônomo; (v) desconsideram a sustentabilidade fiscal, que teria sido elevada à estatura de princípio constitucional; (vi) ferem o imperativo de isonomia e capacidade contributiva ao instituir alíquotas uniformes, ao mesmo tempo que admite concessão de incentivos fiscais não uniformes entre os Estados (art. 6º, §2º, LC 192/2022); e (vii) ofendem o Princípio do Desenvolvimento Sustentável e os objetivos ambientais ao incentivar o uso de veículos de passeio e, portanto, maior consumo de combustíveis fósseis e extremamente poluentes.

Em razão das conectividades das causas e da relatoria, a ADI 7191 também passou a ser objeto da Comissão Especial da ADPF 984, formada por *experts*, que, por sua vez, apresentou seis cláusulas com propostas de solução do impasse federativo aos representantes dos entes, na audiência de conciliação de 02.12.2022.

A primeira proposta era de acordo imediato para o reconhecimento do CONFAZ como entidade legítima para implementação da monofasia e da uniformidade de alíquota do ICMS-Combustíveis, por meio de alíquota *ad rem* ou *ad valorem*, nos termos do art. 155, §4º, inciso IV, *b*, CRFB. Os representantes da União na Comissão se comprometeram a encaminhar a proposta de revogação do art. 6º §§ 4º e 5º da LC 192/2022, do art. 18-A da Lei nº 5.172/66 (CTN) e do art. 32-A, §1º, III, da Lei Kandir - que foram incluídos pelos artigos 1º e 2º da LC 194/2022. Ademais, os Estados irão celebrar convênio, até 31.12.2022, para adoção do ICMS uniforme e monofásico para os combustíveis, com exceção da gasolina.

Em segundo lugar, a Comissão concordou com o reconhecimento imediato da essencialidade do diesel, GLP e gás natural, pelo CONFAZ. Em terceiro, quanto ao regime transitório do diesel, os Estados se comprometeram em não cobrar diferenças não pagas pelos contribuintes, “pela desconformidade artificialmente criada pela média dos últimos 60 meses”, de modo que lhes seja assegurada a não obrigatoriedade de restituição. Todavia, a cláusula não representa reconhecimento do art. 7º da LC 192/2022, cuja produção de efeitos foi exaurida pelo limite temporal.

A respeito da compensação prevista no art. 3º da LC 194/2022, ficou instituída a criação de grupo de trabalho para revisar os critérios de apuração da perda de arrecadação do ICMS, no prazo de até 120 dias. Além disso, estabeleceu-se que é inviável a restrição das repartições constitucionais destinadas aos municípios, em eventual acordo. Os representantes da União reconheceram a possibilidade de abertura de crédito extraordinário, “de modo que as quantias necessárias ao pagamento sejam incluídas em lei orçamentária e submetidas ao regime fiscal aplicável, sem prejuízo de eventual compensação de dívida já deferida liminarmente” em outras ações cíveis originárias.

Por fim, acerca do art. 14 do PLP 18/2022 - que foi vetado na LC 194/2022⁸⁶ - a União e os Estados compreenderam a necessidade de verificação comparativa com as disponibilidades financeiras do ano anterior, de modo que fiquem assegurados serviços essenciais básicos, atinentes à saúde e educação; no caso de derrubada do veto. Destaca-se que os trabalhos autocompositivos da Comissão Especial ainda estão em andamento.

3.4. ADI N° 7.195.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 7.195 foi ajuizada pelos governadores de Pernambuco, Maranhão, Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso do Sul, Sergipe, Rio Grande do Norte, Alagoas, Ceará, Rio Grande do Sul e Distrito Federal, em face dos arts. 1º, 2º, 3º, 4º, 7º, 8º, 9º e 10º da Lei Complementar 194/2022, para questionar, especialmente, a constitucionalidade da imposição do reconhecimento da essencialidade na tributação dos serviços e bens relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo.

Os Estados argumentam que os artigos da LC 194/2022 representam intervencionismo por meio de desonerações tributárias heterônomas, em ofensa às regras de repartição de competências e à autonomia financeira dos entes subnacionais. Apontam os prejuízos para o custeio de saúde e educação e para os fundos de combate à pobreza e a redução de alíquotas de ICMS sem qualquer diálogo interfederativo. Denotam a não observância à modulação dos efeitos da decisão para o exercício financeiro de 2024 no Tema 745/STF, o que representa contorno aos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal e ofensa ao princípio da separação dos poderes e à garantia fundamental à coisa julgada. Ainda, aduzem que ocorre desvirtuamento da essencialidade, de modo a beneficiar combustíveis mais poluentes, em detrimento dos compromissos internacionais ambientais assumidos pelo Brasil.

⁸⁶ Assim dispunha o artigo:

“Art. 14. Em caso de perda de recursos ocasionada por esta Lei Complementar, observado o disposto nos arts. 3º e 4º, a União compensará os demais entes da Federação para que os mínimos constitucionais da saúde e da educação e o Fundeb tenham as mesmas disponibilidades financeiras na comparação com a situação em vigor antes desta Lei Complementar.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios beneficiários do disposto nos arts. 3º e 4º desta Lei Complementar deverão manter a execução proporcional de gastos mínimos constitucionais em saúde e em educação, inclusive quanto à destinação de recursos ao Fundeb, na comparação com a situação em vigor antes desta Lei Complementar.”

(BRASIL. Veto n° 36, de 24 de junho de 2022. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9177555&ts=1663952588885&disposition=inline>> Acesso em: 9 dez. 2022.)

Além disso, segundo os entes estaduais, a alteração do regime de tributação do ICMS-Combustíveis não cumpre por si só o papel de reduzir o preço final dos combustíveis, em razão da não-cumulatividade, vez que “há mera ficção de translação jurídica do encargo do tributo ao consumidor final, pois, do ponto de vista econômico, é difícil, senão impossível, saber se houve a transferência do encargo econômico ou redução da margem de lucros da empresa”. Desse modo, apesar do ônus excessivo aos cofres públicos estaduais, as medidas adotadas podem implicar apenas em aumento do lucro na cadeia produtiva, sem vantagens ao consumidor.

A respeito do papel da lei complementar, é destacado que se deve explicitar as limitações já previstas na Constituição e não criar novas limitações ou fixar alíquotas incidentes sobre as operações. Ademais, defende-se que os artigos 8º e 9º da LC 194/2022, ao excepcionarem “as exigências de responsabilidade fiscal de demonstração da estimativa da renúncia de receita”, violam o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, incluído pela EC 95/2016.

Quanto aos artigos 3º e 4º, aponta-se que as regras previstas não promovem real compensação pelas perdas de arrecadação, gerando grave prejuízo ao financiamento do Fundeb e ao SUS. Além disso, para os Estados, ocorre a criação de despesa obrigatória, dada a perda de arrecadação, ao mesmo tempo que ocorre a compensação de débitos financiados, o que “equivale a uma espécie de imposto retido na fonte, em afronta a imunidade tributária recíproca”.

No mais, a ADI 7195 se encontra sob a relatoria do Min. Luiz Fux, após o indeferimento do pedido dos entes estaduais pela distribuição por dependência à ADI 7191 e à ADPF 984, vez que se entendeu apenas pela coincidência parcial de objetos. Até a finalização do presente trabalho, os autos se encontravam conclusos ao Relator, para apreciação do pedido de reconsideração da decisão que não concedeu a tutela cautelar, que, por sua vez, reivindicava a suspensão da eficácia dos dispositivos da LC 194/2022.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

As alterações na tributação de combustíveis implementadas pelas Leis Complementares 192 e 194 de 2022 possuem íntima relação com o debate acerca do federalismo fiscal cooperativo, em razão da centralidade de temas como a autonomia financeira dos entes subnacionais, o exercício de competências constitucionais e a repartição de receitas tributárias. Isso porque os entes devem dispor de recursos próprios para atenderem as tarefas que a Constituição lhes incumbiu.

A cooperação, no lugar da competição, é um ponto de partida importante para se chegar a soluções criativas e conscientes sobre a melhor forma de redução do preço dos combustíveis, entendidos, em sua maioria, como produtos essenciais. Assim, a Comissão Especial estabelecida nos autos da ADPF 984 constitui decisão acertada para a resolução da controvérsia que afeta a população brasileira como um todo, seja pelo fenômeno inflacionário a ser controlado pela União, seja pelas novas dificuldades em acesso a serviços básicos fornecidos pelos Estados.

Ademais, as leis complementares 192/2022 e 194/2022, apesar do curto período de tempo de promulgação entre uma e outra, possuem antinomias, entre si, a serem consideradas. Um exemplo é a existência de alíquotas *ad rem* e *ad valorem* a um só tempo para as mesmas mercadorias. Ou ainda, a necessidade de alíquotas uniformes e a contraditória manutenção de alíquotas variadas abaixo do patamar modal. Tais contraposições denotam os desafios da aprovação de leis em caráter emergencial, mas que terão efeitos continuados, desacompanhados de uma reforma tributária ampla.

Por fim, esse contexto aponta para a importância do diálogo intrafederativo, a fim de não se alcançar cenários em que (i) o critério da essencialidade de bens de consumo comprometa a prestação da essencialidade de serviços públicos básicos; (ii) os efeitos modulados pelo Supremo Tribunal Federal em repercussão geral sejam antecipados sem previsões orçamentárias; (iii) sejam provocadas distorções em outros setores, como o aumento da alíquota modal pelos Estados para compensar a perda de arrecadação; e (iv) as alterações de questões federativas sensíveis, em ano eleitoral, despertem desconfiças reais sobre a idoneidade da política tributária.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, J. R. Federalismo Fiscal Brasileiro: uma visão atualizada. **Caderno Virtual**, [S. l.], v. 1, n. 34, 2016. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/2727>. Acesso em: 8 dez. 2022.

AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco. **ICMS: crise federativa e obsolescência**. Revista Direito GV. São Paulo, v. 14 n. 3, set./dez. 2018. p. 997

BARRETO, Elis. Em um ano, aumento no preço do diesel superou reajustes no piso mínimo do frete de carga. **CNN Brasil**. Caderno Business. 20.06.2022. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/em-um-ano-aumento-no-preco-do-diesel-superou-reajustes-no-piso-minimo-do-frete-de-carga/>> Acesso em: 9 dez. 2022.

BRASIL. Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 9 dez. 2022

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.615, de 21 set. de 1940. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del2615.htm> Acesso em: 9 dez. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm>. Acesso em: 9 dez. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm> Acesso em: 9 dez. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm> Acesso em: 9 dez. 2022.

BRASIL. STF. PSV 69. Rel. Min. Presidente. Edital de proposta publicado em 23 abr. 2012.

BRASIL. STF. RE 593.849/MG. Relator Min. Edson Fachin. Julgado em: 19/10/2016. DJe: 20/10/2016.

BRASIL. STF. RE 714.139/SC. Relator Min. Marco Aurélio. Julgado em 18/12/2021. DJe: 10/01/2022.

BRASIL. Veto nº 36, de 24 de junho de 2022. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9177555&ts=1663952588885&disposition=inline>> Acesso em: 9 dez. 2022.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 163-164.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 136.

COMITÊ NACIONAL DOS SECRETÁRIOS DE FAZENDA DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL – COMSEFAZ. Nota Técnica COMSEFAZ nº 013/2022, de 17 de março de 2022. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=761495550&prcID=6430743#>> Acesso em: 9 dez. 2022.

COMITÊ NACIONAL DOS SECRETÁRIOS DE FAZENDA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL – COMSEFAZ. **Receitas de energia, comunicação e combustíveis caem 12,7 bilhões**. 19 de outubro de 2022. Disponível em: <<https://comsefaz.org.br/novo/receitas-de-energia-comunicacao-e-combustiveis-caem-127-bilhoes/>> Acesso em: 9 dez. 2022.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Estudos Fiscais: Estimativas da participação dos entes da federação no bolo tributário**. Estudos Técnicos CNM. Vol. 1, p. 77, 2007.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. Convênio ICMS nº 16, de 24 de março de 2022. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2022/CV016_22> Acesso em: 9 dez. 2022

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 28.

CORRÊA, Octávio Carneiro. A nova sistemática do ICMS-Combustível regulamentada pela Lei Complementar nº 192/22. In: ALVES, Fábio Silva *et al.* (org.). **O hoje e o amanhã na tributação dos combustíveis**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 429.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA. **Impactos da pandemia de Covid-19 no mercado brasileiro de combustíveis**. Nota técnica. 02 de junho de 2022. Disponível em: <<https://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-485/NT-DPG-SDB-2020->

02_Impactos_da_COVID-19_no_mercado_brasileiro_de_combustiveis.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2022.

FSB PESQUISA. **Pesquisa de Opinião Eleições 2022 – Presidente 1ª rodada**. Disponível em: <<https://static.btgpactual.com/media/pesquisa-btg-fsb-21mar2022.pdf>>. Acesso em 09 dez. 2022.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV). Assessoria ao Desenvolvimento do Projeto de Implantação de um Centro Integrado de Monitoramento de Combustíveis. **Produto 2- Relatório Final Consolidado**. São Paulo: FGV Projeto CE nº 0833/21, 2021. p. 15-16. Disponível em: <https://institutocombustivellegal.org.br/wp-content/uploads/2021/07/Relatorio_FGV_ICL.pdf> Acesso em: 9 dez. 2022.

(GOBETTI, Sérgio Wulff. ICMS: crescimento de receita estrutural ou temporário? O que os dados mostram? **Nota Técnica COMSEFAZ**, de 19 de setembro de 2022. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/wp-content/uploads/2022/07/NT_ICMS-crescimento-de-receita-estrutural-ou-temporario_Sergio-Gobetti.pdf> Acesso em: 9. dez. 2022.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 179.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PETRÓLEO E GÁS. **Impacto do preço dos combustíveis e eletricidade na inflação**. Caderno Economia. Disponível em: <<https://www.ibp.org.br/observatorio-do-setor/snapshots/impacto-dos-combustiveis-na-inflacao>> Acesso em: 9 dez. 2022.

MASCARENHAS, Caio Gama. **Notas sobre federalismo fiscal, federalismo competitivo e constituição financeira no Brasil**. Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ, Rio de Janeiro, v. 3 n. 3, set./dez. 2020. Disponível em: <<https://revistaelectronica.pge.rj.gov.br/index.php/pge/article/download/267/223>> Acesso em 9 dez. 2022

MATTOSO, Camila. HOLANDA, Marianna. WIZIACK, Julio. O que está segurando crescimento de Bolsonaro é o preço dos combustíveis, diz Fábio Faria. **Folha de São Paulo**, 28 de maio de 2022. Caderno Mercado. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/05/o-que-esta-segurando-crescimento-de-bolsonaro-e-o-preco-dos-combustiveis-diz-fabio-faria.shtml>> Acesso em: 9 dez. 2022.

MONTEIRO, Alexandre L. M. do Rêgo. MOREIRA, Francisco Lisboa. O papel da Lei Complementar para o ICMS no setor de combustíveis e o regime monofásico da Lei Complementar nº 192/2022. In: ALVES, Fábio Silva et al. (org.). **O hoje e o amanhã na tributação dos combustíveis**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 37)

MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. **Modulação dos Efeitos e Guerra Fiscal: uma Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 651-694. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. p. 654.

PAMPLONA, Nicole. Petrobras aumenta gasolina em 5,2% e diesel em 14,2%. **Folha de São Paulo**, 17 de junho de 2022. Caderno Mercado. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/06/petrobras-aumenta-gasolina-em-52-e-diesel-em-142.shtml>> Acesso em: 9 dez. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 11. Ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2022. p. 617-618.

PINTO, Élide Graziane. Pacto federativo e pisos em saúde e educação sob erosão no PLP 18/2022. **Consultor Jurídico**, 14 de junho de 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jun-14/contas-vista-pisos-saude-educacao-erosao>> Acesso em: 9 dez. 2022.

SAKALEM, Priscila Haidar. O impacto do ICMS sobre o preço dos combustíveis derivados de petróleo: o momento pós pandemia e a LC 192/2022. In: ALVES, Fábio Silva *et al.* (org.). **O hoje e o amanhã na tributação dos combustíveis**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 469 – 470.

SANTA CATARINA. Lei Estadual nº 10.297/1996, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: <https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm> Acesso em: 9 dez. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 171.

TORRES, Heleno Taveira. O novo modelo de tributação dos combustíveis à luz da Constituição. **Consultor Jurídico**, 18 de março de 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-mar-18/consultor-tributario-modelo-tributacao-combustiveis-luz-constituicao>> Acesso em 9 dez. 2022.

TORRES, Ricardo. Lobo. O Consequencialismo e a Modulação dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 24, p. 439–463, 2010. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1653>>. Acesso em: 9 dez. 2022.